

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

TARKASTUSLAUTAKUNNAN ALAISEN ULKOISEN TARKASTUSTOIMEN HENKILÖSTÖN RIIPPUMATTOMUUS SAIRAANHOITOPIIREISSÄ

Julkinen talousjohtaminen
Pro gradu -tutkielma
Syyskuu 2015
Ohjaaja: Lasse Oulasvirta

Kirsi Pelvola

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu, julkinen talousjohtaminen
Tekijä	PELVOLA, KIRSI
Tutkielman nimi	Tarkastuslautakunnan alaisen ulkoisen tarkastustoimen henkilöstön riippumattomuus sairaanhoitopiireissä
Pro gradu -tutkielma	71 sivua, joista 4 liitesivua
Aika	Syyskuu 2015
Avainsanat	Tarkastuslautakunta, tilintarkastus, ulkoinen valvonta, objektiivisuus, riippumattomuus, arviointi, revisiotoimi

Tilintarkastusta ja tarkastuslautakunnan arviointia tekevän henkilöstön riippumattomuus tarkastuskohteesta on ammattikunnan toiminnan uskottavuuden ja työn luotettavuuden lähtökohta. Tutkimus on kuntasektorin ulkoisen valvonnan riippumattomuuden case- eli tapaustutkimus, jossa tutkimuksen kohteena ovat sairaanhoitopiirit ja niissä työskentelevä tarkastuslautakunnan alainen henkilöstö. Kunnissa ulkoinen valvonta muodostuu kokonaisuudesta, jossa toisiaan täydentävät tilintarkastaja, tarkastuslautakunta sekä niitä avustava kunnan palveluksessa oleva oma ulkoisen tarkastuksen henkilöstö. Tutkimuksessa selvitettiin, mitkä ovat keskeisimmät riippumattomuutta ja objektiivisuutta uhkaavat tekijät ja olosuhteet sairaanhoitopiirien kuntayhtymien palveluksessa olevan ulkoisen tarkastuksen henkilöstön osalta. Tutkimuksessa on huomioitu sekä tilintarkastus- että arviointitehtävien näkökulmat.

Riippumattomuussuhteita tarkasteltiin päämies-agenttiteorian valossa. Keskeisimpiä lähtökoh-
tia johtopäätösten tekemiselle olivat kuntalaki, tilintarkastuslaki, julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa sekä kansainväliset tilintarkastajien ammattistandardit. Aiempi tutkimustieto liittyy pääasiassa tilintarkastajan riippumattomuuden tutkimukseen yksityisellä sektorilla. Julkisen sektorin tarkastuksen ja arvioinnin tutkimuskirjallisuutta oli käytettävissä niukasti. Tämä tapaustutkimus pyrki paikkaamaan sitä tietoaukkoa. Vaikka julkisen sektorin tilintarkastusta ja arviointia ei ensisijaisesti koske yksityisen sektorin tilintarkastusta sääntelevä normiperusta, on riippumattomuutta ja objektiivisuutta silti tarkasteltava koko ammattikunnalle yhtenäisenä velvoitteena. Myös tämä tutkimus osoitti, että riippumattomuussääntely on ymmärretty yhtenäisesti koko ammattikunnan keskuudessa.

Tutkimus toteutettiin sähköisen kyselyn avulla, johon vastattiin anonymisti. Lomake lähetettiin kaikille kohderyhmään kuuluville henkilöille kymmeneen eri sairaanhoitopiiriin. Vastausprosentti oli 69. Tulokset osoittivat, että sairaanhoitopiirien ulkoinen tarkastustoimi ei kokonaisuutena arvioiden toimi täysin riippumattomana tehtävässään. Tuloksissa ei ilmennyt merkittäviä uhkia objektiivisuuteen liittyen, vaan painopiste oli pääasiassa toiminnan järjestämistävoissa: keskeisin ammattiryhmän riippumattomuutta ja objektiivisuutta uhkaava tekijä on kaksoisrooli, jossa saman henkilön työtehtävät on jaettu sekä sisäiseen että ulkoiseen tarkastukseen. Myös osallistuminen poliittiseen toimintaan nähtiin teoreettisena uhkana. Muilta osin tulokset myötäilivät aiempia riippumattomuustutkimuksia. Tulokset myös osoittivat, että tarkastustoimen henkilöstön riippumattomuutta ei ole arvioitu siinä määrin, mitä esimerkiksi laadunvarmistuksessa ohjeistetaan. Tulokset ovat jokseenkin yleistettävissä julkisen sektorin tarkastus- ja arviointitoiminnassa.

Sisälllys

1 JOHDANTO	6
1.1 Ulkoisen valvonnan järjestämistapa ja merkitys sairaanhoitopiirien tehtäväkentässä.....	7
1.2 Tutkimusaiheen rajausta ja tutkimusongelma	9
1.3 Aikaisempi tutkimuskirjallisuus	12
2 RIIPPUMATTOMUUDEN TEOREETTINEN TAUSTA TARKASTUS- JA ARVIOINTITEHTÄVISSÄ	13
2.1 Riippumattomuus ja objektiivisuus tilintarkastusalan keskeisinä käsitteinä.....	14
2.2 Riippumattomuusasetelma julkisen sektorin tarkastuksessa päämies-agenttiteorian mukaan	20
2.3 Tarkastuksen riippumattomuutta vaarantavat uhkat julkisella sektorilla	24
2.3.1 Ulkoisen tarkastustoimen henkilöstön varotoimet julkisella sektorilla	28
2.4 Riippumattomuusasetelma arviointitehtävässä.....	31
3 KYSELYTYTKIMUS ULKOISEN TARKASTUSTOIMEN HENKILÖSTÖN RIIPPUMATTOMUUDESTA SAIRAANHOITOPUIREISSÄ.....	34
3.1 Tutkimusmenetelmä	34
3.1.1 Tulosten luotettavuus ja yleistettävyyttä	35
3.2 Tutkimustulokset.....	36
3.2.1 Henkilöiden taustatiedot	36
3.2.2 Työnkuva ja työjärjestelyt	37
3.2.3 Tilintarkastusalan normiperusta	39
3.2.4 Tarkastus- ja arviointitehtävien riippumattomuus	44
3.2.5 Palkkaus	54
3.2.6 Vastaajien avoimet kannanotot ja kehittämissuhteet	55
4 JOHTOPÄÄTÖKSET	59
5 LÄHTEET	65
LIITE 1	68
Kysymyslomake	

KUVIOT JA TAULUKOT

KUVIO 1.

Tarkastuslautakunnan alainen ulkoinen tarkastustoiminto sairaanhoitopiireissä, s. 10

KUVIO 2.

Objektiivisen lausunnon elementit tilintarkastajan työssä, s. 18

KUVIO 3.

Päämies-agenttiketju sairaanhoitopiirien ulkoisessa valvonnassa, s. 21

KUVIO 4.

Ulkoinen tarkastus tilityksen oikeellisuuden varmentajana, s. 22

KUVIO 5.

Työtehtävät ulkoisessa tarkastustoimessa ja kaksoisroolissa, s. 37

KUVIO 6.

Jakauma tarkastustuloksista raportoinnissa, s. 38

KUVIO 7.

Normiperustan tärkeys sairaanhoitopiirien tarkastus- ja arviointityössä, s. 39

KUVIO 8.

Ulkoiseen tarkastukseen ja arviointiin sovellettavien normien ja sääntelyn tärkeys palvelusuh-
teen keston mukaan, s. 43

KUVIO 9.

Ulkoisen tarkastustoimen henkilöstön riippumattomuutta varmistaneet tahot, s. 44

KUVIO 10.

Ulkoisen tarkastustoimen henkilöstön poliittinen sitoutuminen, s. 53

TAULUKKO 1.

Riippumattoman ja objektiivisen tilintarkastuksen normiperusta, s. 15

TAULUKKO 2.

Uhkien mahdollinen esiintyminen sairaanhoitopiirissä ISA-standardien näkökulmasta sekä
mahdolliset varotoimet, s. 30

TAULUKKO 3.

Vastaajien taustatiedot, s. 37

1 JOHDANTO

Tilintarkastaja on tarkastettavan organisaation ulkopuolinen ammattihenkilö, jonka tehtävänä on tilintarkastuslain mukaan tarkastaa tarkastuskohteena olevan organisaation tilikauden kirjanpito, tilinpäätös ja toimintakertomus sekä suorittaa hallinnon tarkastus. Vuosittaiseen tilintarkastukseen voi osallistua yksi tai useampi tarkastaja, joiden tehtävänä on vastuunalaisen tilintarkastajan varmentamana antaa kohdeorganisaation toiminnasta päättynyttä tilikautta koskeva tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kohdeorganisaation toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia. (Tilintarkastuslaki, 11 §, 15 §.)

Edellä kirjoitetun tehtävän perusteella tilintarkastusammattilaisen riippumattomuus tarkastuskohteesta on ammattikunnan toiminnan uskottavuuden ja työn luotettavuuden lähtökohta. Tämä tutkimus kohdistuu julkisen sektorin ulkoisen tarkastuksen riippumattomuuteen. Julkisen sektorin tilintarkastusta koskevat erityisesti kuntalaki sekä laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (JHTT-laki), mutta myös tilintarkastuslaki tunnetaan soveltuvin osin ”yleislakina” koko tarkastusammattikunnan keskuudessa. Tilintarkastuslaissa myös määrätään JHTT-tarkastajan valitsemisesta kuntasektorille. Kunnallissektorin tarkastuksessa korostuu demokratiaulottuvuus, ja tarkastus on osa julkisten varojen käytön valvontaa.

Kunnissa ulkoinen valvonta muodostuu kokonaisuudesta, jossa toisiaan täydentävät tilintarkastaja, tarkastuslautakunta sekä niitä avustava kunnan palveluksessa oleva oma ulkoisen tarkastuksen henkilöstö. Tutkimuksen teoreettinen osuus koostuu riippumattomuuden ja objektiivisuuden käsitteiden määrittelystä osana lakisääteistä tilintarkastusta ja tarkastuslautakunnan arviointia sekä niiden merkityksestä kuntasektorin ulkoisessa valvonnassa ja tarkastuksessa. Empiirisessä osuudessa selvitetään, miten riippumattomuus ja objektiivisuus toteutuvat julkisella sektorilla toimivissa sairaanhoitopiireissä siltä osin, kuin tilintarkastus- ja arviointityöhön osallistuu sairaanhoitopiirien omilla palkkalistoilla olevaa ulkoisen tarkastuksen henkilöstöä.

Vaikka kunnallisesta tilintarkastuksesta säädetään kuntalaissa ja laissa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista, ymmärretään riippumattomuussäätely silti yhtenäisenä koko ammat-

tiryhmälle. Näin ollen tässä tutkimuksessa sovelletaan koko sitä riippumattomuussääntelynormistoa, joka ammattiryhmälle on osoitettu noudatettavaksi. Tätä tutkimusta tehdessä tilintarkastusalan lainsäädäntöä uudistetaan siten, että yksityisen ja julkisen sektorin tarkastusta koskeva sääntely edelleen yhtenäistyy.

1.1 Ulkoisen valvonnan järjestämistapa ja merkitys sairaanhoitopiirien tehtäväkentässä

Sairaanhoitopiirit ovat kuntien muodostamia kuntayhtymiä. Suomi on jaettu 20 vaihtelevan kokoiseen sairaanhoitopiiriin. Sairaanhoitopiirit tuottavat väestön tarpeisiin perustuvia erikoissairaanhoidon palveluja, jotka täydentävät terveyskeskusten perussairaanhoidon palveluja. Ne vastaavat terveyskeskusten laboratorio- ja röntgenpalvelujen ja muiden vastaavien erityispalvelujen kehittämisestä ja laadun valvonnasta sekä huolehtivat tehtäväalueensa tutkimus-, kehittämis- ja koulutustoiminnasta yhteistyössä terveyskeskusten kanssa. Näin ollen sairaanhoitopiirit ovat myös merkittävä menoerä valtion ja kuntien taloudessa. Suomalaisista lähes kolmannes, yli 1,8 miljoonaa, käyttää vuoden aikana sairaanhoitopiirien sairaaloiden palveluja (www.kunnat.net). <http://www.kunnat.net/fi/kunnat/sairaanhoitopiirit/Sivut/default.aspx>

Terveydenhuollon menoihin kului vuonna 2013 yhteensä 18,5 miljardia euroa, mikä on 9,1 % bruttokansantuotteesta. Tästä erikoissairaanhoidon osuus oli 6,8 miljardia euroa ja julkisen rahoituksen osuus 75,6 % (Terveyden ja hyvinvoinnin laitos, 2015). Koska terveydenhuollon menot ovat kasvusuunnassa ja keskeinen osa valtion ja kuntien taloutta, on myös sairaanhoitopiirien varainkäytön valvonta keskeisessä roolissa. Väestörakenteen muuttuessa palvelujen tarve kasvaa ja valvonnan tarve korostuu kasvavien talousarvioiden vuoksi entisestään. Terveydenhuollon menot ovat lähes poikkeuksetta menoja, joihin kuntien päättäjät eivät voi määräänsä enempää vaikuttaa. Erikoissairaanhoidon, käytännössä suurelta osin sairaanhoitopiirin kunta-kohtainen lasku, tulee maksettavaksi, halusi kunta tai ei. Menoja voidaan koettaa hillitä tehostamalla toimintaa ja asettamalla tuottavuus- ja vaikuttavuustavoitteita, mutta ihmisen oikeus tulla hoidetuksi ei ole kunnallisen päättäjän päätäntävällässä. Näin ollen sairaanhoitopiirien varainkäytön valvonnan määrä ja laatu korostuvat väistämättä.

Sairaanhoitopiirit ovat kuntayhtymiä, joihin sovelletaan kuntalakia. Kunnallisen tilintarkastuksen lähtökohtana on, että sitä tarvitaan aina silloin, kun joku on tilivelvollinen jollekin toiselle.

Ajattelu pohjautuu päämies-agenttiteoriaan. Kunnallishallinnossa tilivelvollisuus voidaan nähdä kaksipuolaisena: toimielimien jäsenet ja toimielimen tehtäväalueen johtavat viranhaltijat ovat tilivelvollisia valtuustolle. Kunnanvaltuusto on puolestaan tilivelvollinen valitsijoilleen eli kunnan asukkaille. Tilintarkastuksella on keskeinen tehtävä myös kunnan kahden tärkeimmän sidosryhmän – kuntayhtymän palveluiden käyttäjien ja valtion – kannalta. Tarkastustoiminnassa on kyse säännösten ja määräysten sekä talousarvion ja sen täytäntöönpanon valvonnasta. Tarkoituksena on suojata kuntalaisten ja kunnan etuja sekä varmistaa, että viranomaiset täyttävät asianmukaisesti virkavelvollisuutensa. Ulkoinen valvonta pyrkii osaltaan takaamaan kunnan toiminnan laillisuuden, julkisen luotettavuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden. (Kankaanpää, Oulasvirta, Wacker, 2007, 313 - 314.)

Kuntalaissa on määritelty tilintarkastajan tehtävät. 1.5.2015 voimaan tulleen uuden kuntalain mukaan ”valtuusto valitsee hallinnon ja talouden tarkastamista varten tilintarkastusyhteisön, jonka tulee olla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunnan hyväksymä yhteisö (JHTT-yhteisö)”. Edelleen laissa säädetään, että ”tilintarkastajalla on oltava edellytykset riippumattoman ja riittävän laajan tilintarkastuksen toimittamiseen. Jos edellytykset riippumattomaan tarkastukseen puuttuvat, tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta tehtävää tai luovuttava siitä”. (Kuntalaki, § 122.)

Tilintarkastajan tehtävät on määritelty kuntalaissa seuraavasti: ”Tilintarkastajan on tarkastettava 1) onko kunnan hallintoa hoidettu lain ja valtuuston päätösten mukaisesti; 2) antavatko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta ja toiminnasta; 3) ovatko valtionosuuksien perusteista annetut tiedot oikeita ja 4) onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. Tilintarkastajan tulee noudattaa valtuuston ja tarkastuslautakunnan antamia ohjeita, jolleivät ne ole ristiriidassa lain, hallintosäännön tai julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan kanssa.” (Kuntalaki, § 123.)

Kuntalaissa säädetään myös tarkastuslautakunnasta, jonka tehtäviin kuuluu ”1) valmistella valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat; 2) arvioida, ovatko valtuuston asettamat toiminnan ja talouden tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla; 3) arvioida talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävyttä, jos

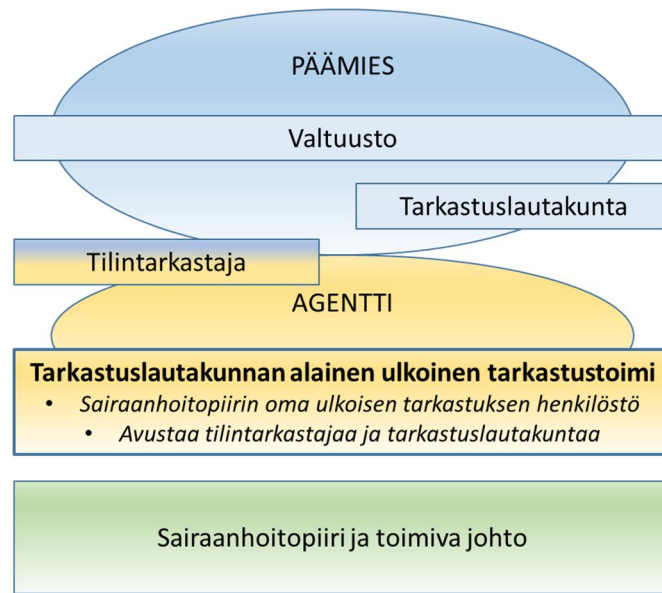
kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää; 4) huolehtia kunnan ja sen tytäryhteisöjen tarkastuksen yhteensovittamisesta; 5) valvoa 84 §:ssä säädetyn sidonnaisuuksien ilmoittamisvelvollisuuden noudattamista ja saattaa ilmoitukset valtuustolle tiedoksi; 6) valmistella kunnanhallitukselle esitys tehtäviään koskeviksi hallintosäännön määräyksiksi sekä arvioinnin ja tarkastuksen talousarvioksi” ja edelleen ” tarkastuslautakunta laatii arviointisuunnitelman ja antaa valtuustolle kultakin vuodelta arviointikertomuksen, jossa esitetään arvioinnin tulokset. Arviointikertomus käsitellään valtuustossa tilinpäätöksen yhteydessä. Lautakunta voi antaa valtuustolle muitakin tarpeellisenä pitämiään selvityksiä arvioinnin tuloksista.” (Kuntalaki § 121)

Näin ollen tilintarkastaja, tarkastuslautakunta sekä tämän tutkimuksen kohderyhmänä oleva sairaanhoitopiirin palkkalistoilla oleva, tarkastuslautakunnan alaisuudessa oleva ulkoisen tarkastustoimen henkilöstö, muodostavat kokonaisuuden, jonka tehtävänä on varmentaa hallinnon ja talouden oikeellisuus edellä kuvatussa laajuudessa.

1.2 Tutkimusaiheen rajausta ja tutkimusongelma

Ulkoinen tarkastus on sairaanhoitopiireissä järjestetty vaihtelevasti. Osassa sairaanhoitopiirejä on sekä tarkastuslautakunta, tilintarkastaja että ulkoisen tarkastuksen yksikkö tai muu siihen verrattava toimivasta johdosta riippumaton ulkoinen tarkastustoimi tai -henkilö. Tämä tutkimus rajattiin niihin sairaanhoitopiireihin, joiden palkkalistoilla on sellaisia henkilöitä, jotka työskentelevät avustaen tarkastuslautakuntaa ja tilintarkastajaa edellä mainitun kaltaisessa yksikössä tai muutoin tekevät työtä avustaen tarkastuslautakuntaa, tilintarkastajaa, tai molempia. Edelleen näissä tutkimukseen kuuluvissa sairaanhoitopiireissä (10 kpl) tutkimus rajattiin koskemaan sitä ulkoisen tarkastustoimen henkilöstöä, joka on jonkun sairaanhoitopiirin omaa henkilökuntaa, eli toimii tarkastuskohteessa virassa tai toimessa. Mukaan tutkimukseen otettiin myös ne, joiden ulkoisen valvonnan työpanosta on jaettu useammalle sairaanhoitopiirille. Toisin sanoen tutkimuskohteena eivät olleet sairaanhoitopiirien tarkastuslautakunta, eikä ostopalveluna tarkastustoimeksiantoa tekevä vastuunalainen, tilintarkastuslausunnon antava tilintarkastaja.

Oheinen kuva havainnollistaa tutkimuksen kohteena olevaa kohderyhmää päämies-agenttiteoriaan liitettynä.



KUVIO 1. Tarkastuslautakunnan alainen ulkoinen tarkastustoiminto sairaanhoitopiireissä

Tutkimuksen kohdeorganisaatio on esitetty oranssissa laatikossa agentin roolissa. Päämieheksi on kuviossa katsottu sekä sairaanhoitopiirin valtuusto että sen alla oleva tarkastuslautakunta, ja lisäksi osaltaan myös tilintarkastaja. Ylemmällä tasolla päämieheksi lukeutuvat kaikki sairaanhoitopiirien kuntayhtymien omistajakunnat sekä veronmaksajat. Päämies-agenttiteoriaan palataan tutkimuksessa myöhemmin.

Kansainvälisissä tilintarkastusammattilaisten standardeissa (ISA-standardit) määritellään muun muassa, että ”ammatissa toimivan tilintarkastusammattilaisen, joka tuottaa varmennuspalvelua, tulee olla riippumaton varmennusasiakkaasta. Mielen riippumattomuus ja näkyvä riippumattomuus ovat välttämättömiä, jotta ammatissa toimivan tilintarkastusammattilaisen olisi mahdollista esittää johtopäätös – ja hänen nähtäisiin esittävän johtopäätös – johon ei liity tarkoitushakuista suhtautumista, intressiristiriitaa tai toisten osapuolten epäasianmukaista vaikutusta” (KHT-yhdistys 2013, 38). Objektiivisuutta on määritelty standardeissa muun muassa seuraavasti: ”Objektiivisuuden periaate velvoittaa kaikki tilintarkastusammattilaiset siihen, ettei ammattiin tai liiketoimintaan liittyvä harkinta saa vaarantua tarkoitushakuisen suhtautumisen, intressiristiriitojen tai toisten osapuolten epäasianmukaisen vaikutuksen seurauksena (KHT-yhdistys 2013, 16).

Julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan mukaan tarkastuksessa on noudatettava objektiiv-

suusperiaatetta, jonka avulla tuotetaan asioista oikeaa, riittävää ja puolueetonta tietoa. Tarkastuksen tulee olla sekä muodollisesti että asiallisesti riippumatonta eikä tarkastaja saa antaa ulkopuolisten tekijöiden vaikuttaa vääristävästi ratkaisuihinsa (JHTT-yhdistys 2006, 7). Edellisistä vaatimuksista johtuen tässä tutkimuksessa oli kaksi keskeistä tutkimuskysymystä, joihin pyrittiin vastaamaan kohderyhmältä saatavien vastauksien avulla. Kysymykset olivat:

- 1) Onko tarkastuslautakunnan alaisen ulkoisen tarkastustoimen henkilöstö sairaanhoitopiireissä riippumaton ja objektiivinen suorittaakseen sille määriteltä tehtävää?
- 2) Mitkä ovat keskeisimmät riippumattomuutta ja objektiivisuutta vaarantavat tekijät?

Tutkimuksen tavoitteena oli pyrkiä osoittamaan ja määrittelemään sairaanhoitopiirien tarkastuslautakuntien alaisen ulkoisen tarkastustoimen henkilöstön riippumattomuuden taso sekä keskeiset haasteet ja ongelmat niin ulospäin näkyvässä kuin piiloon jäävässä merkityksessä.

Tämän tutkimuksen lähtökohdat sekä empiirisen osuuden lähestymistapa johdettiin kansainvälisistä tilintarkastusalan standardeista sekä Suomen lainsäädännöstä. Yleisesti ottaen tutkimusaineistoa löytyi verraten vähän julkisen sektorin tarkastustoimen riippumattomuudesta. Siten myös tämä tutkimus tukeutui pitkälti myöhemmin esiteltäviin, ammattiryhmälle velvoittaviksi säänneltyihin normeihin sekä yksityisen sektorin tilintarkastusta koskeviin aiempiin riippumattomuutta koskeviin tutkimuksiin.

Tässä tutkimuksessa ei riippumattomuuden vaarantavissa tekijöissä erikseen käsitellä niitä seikkoja, jotka aiheuttavat itsessään jo esteellisyyden. Esteellisyys aiheutuu muun muassa sukulaisuussuhteesta ja eräistä muista näkyvistä olosuhteista, jotka jo lain mukaan tekevät tilintarkastuksen mahdottomaksi kohteessa. JHTT-laki viittaa hallintolain pykälissä 27 – 28 määriteltyihin esteellisyysäännöksiin (läheisyys, asianosaisuus jne.), joita ei erikseen tässä tutkimuksessa enempää käsitellä. Tämä tutkimus keskittyy niihin seikkoihin, joiden arvioinnissa saattaa olla tapauskohtaisia tai kyseenalaisia tulkintoja.

1.3 Aikaisempi tutkimuskirjallisuus

Tutkimusta varten tehty aineistokatsaus osoitti, että aikaisempaa julkisen sektorin tilintarkastuksen ja ulkoisen arvioinnin riippumattomuustutkimusta on tehty vain vähän. Suomalainen tutkimuskirjallisuus ei juurikaan käsittele tämän tutkimuksen aihepiiriä. Kansainvälistä kirjallisuutta ja tieteellisiä artikkeleita on jonkin verran löydettävissä, mutta näkökulmien ja painotuksien erilaisuudesta johtuen ne soveltuvat heikosti tämän tutkimuksen tausta-aineistoksi.

Sen sijaan sisäisen tarkastuksen toimintoa samoin kuin tilintarkastajan riippumattomuutta yleisesti on tutkittu huomattavasti enemmän. Tämän tutkimuksen teoreettinen osuus perustuu hyvin pitkälle yleiseen tilintarkastustoimintojen riippumattomuustutkimukseen siltä osin, kuin siitä on löydettävissä niitä elementtejä, jotka koskettavat tutkimuksen empiriaa. Keskeistä tutkimusta tukevaa tilintarkastajan riippumattomuutta koskevaa antia olivat Maj-Lis Saarikiven (1999) väitöskirja *Tilintarkastajan riippumattomuus* sekä Mikko Sarjan (1999) teos samasta aiheesta, sekä lisäksi Nasution Damain (2013) suorittama omaan väitöstutkimukseensa liittyvä kirjallisuuskatsaus *Essays on Auditor Independence*. Viitekehyksen jäsentämistä helpottivat erityisesti Pentti Meklinin ja eräiden muiden Tampereen yliopiston julkisen talouden pitkäaikaisten tutkijoiden ulkoisen valvonnan teoreettiset mallinnukset. Kunnan talouden monitulkintaisuutta koskeva Lotta-Maria Sinervon väitöstutkimus *Kunnan talouden tasapaino monitulkintaisena ilmiönä* (2011) antoi osaltaan näkökulmia ja ajatuksia siihen, millaisia vaikutteita ulkoinen valvonta voi saada toimiessaan poliittisten intressien alaisuudessa. Petri Virtasen (2007) teos *Arviointi* tuki arvioinnin näkökulmaa.

Aiemman kirjallisuuden ja tehdyn tutkimusaineiston perusteella voidaan todeta, että julkisen sektorin varainkäytön ulkoisen valvonnan riippumattomuudessa on Suomessa tutkimusaukko, jota tällä tutkimuksella pyritään paikkaamaan. Ulkoisen valvonnan ohjeistusta on löydettävissä, mutta toiminnassa onnistumista tai valvontaelinten riippumattomuuden ja objektiivisuuden tilaa ei ole tutkittu.

2 RIIPPUMATTOMUUDEN TEOREETTINEN TAUSTA TARKASTUS- JA ARVIOINTITEHTÄVISSÄ

Tutkimuksessa keskeisin käsite on *riippumattomuus*. Sen rinnalle toinen väistämättä nostettava käsite on *objektiivisuus*. Nämä ovat käsitteitä, joista tilintarkastuksen osalta säädetään Suomen laissa. Tilintarkastuslaki velvoittaa tilintarkastajaa suorittamaan laissa tarkoitetut tehtävät paitsi ammattitaitoisesti, myös rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti. Edelleen tilintarkastajan on oltava tarkastuskohteestaan riippumaton (Tilintarkastuslaki, 20 §, 24 §). Riippumattomuuden arviointia sovelletaan vastuunalaisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön lisäksi myös *henkilöön, joka osallistuu merkittävästi tilintarkastajan valvonnassa toimeksiannon suorittamiseen* (Tilintarkastuslaki, 24 §). Tämän tutkimuksen empiirisessä osuudessa tämä lainkohta tulee sovellettavaksi, kun asiaa tarkastellaan tutkimuksen kohdeorganisaatioiden eli sairaanhoitopiirien tarkastuslautakuntien alaisten ulkoisten tarkastustoimien henkilöstön näkökulmasta.

Hyvään tilintarkastustapaan kuuluu kansainvälisen tilintarkastajaliitto IFAC:n (International Federation of Accountants) antamien kansainvälisten tilintarkastusstandardien, ISA-standardien (*International Standards on Auditing*) noudattaminen (HE 194/2006). ISA-standardit ovat tilintarkastajia velvoittavat eettiset säännöt ja työohjeet. Näiden standardien noudattamisesta säädetään Suomessa tilintarkastuslaissa. Standardeissa on määritelty molemmat edellä mainitut käsitteet sekä annettu ohjeita ammattihenkilöstölle tehtävänsä suorittamiseksi riippumattomasti ja objektiivisesti. Tässä tutkimuksessa tilintarkastaja-nimikkeen rinnalla käytetään myös nimikkeitä *tarkastaja* ja *tarkastustoimi* sikäli, kun lainsäädäntöä ja eettistä ohjeistusta yleisesti sovelletaan kaikkiin ulkoisissa tarkastustehtävissä toimiviin osapuoliin kuntaorganisaatioissa.

Kuntalaki ei määrittele, miten tarkastuslautakunnan arviointi tulee suorittaa. Arvioinnin lakisääteinen velvoite tarkastuslautakunnalle on tuottaa arviointisuunnitelma ja antaa valtuustolle kultakin vuodelta arviointikertomus, jossa esitetään arvioinnin tulokset. Lautakunta voi antaa valtuustolle muitakin tarpeellisia pitämiään selvityksiä arvioinnin tuloksista. (Kuntalaki § 121). Tarkastuslautakunnan arviointitehtävään voidaan soveltaa esimerkiksi yleisen arviointitutkimuksen hyviä käytäntöjä. Tarkastuslautakunnille osoitettua ohjeistusta arvioinnin tuottamiseksi on olemassa kirjallisuudessa.

2.1 Riippumattomuus ja objektiivisuus tilintarkastusalan keskeisinä käsitteinä

Tilintarkastuksen tehtävä on vahvistaa organisaation johdon antaman informaation luotettavuus. Tämä tilintarkastukselle määritelty perustehtävä voi toteutua vain, jos vaatimus riippumattomuudesta täyttyy (Horsmanheimo, Kaisanlahti, Steiner 2007, 149). Suomen laissa myös määritellään, miten tilintarkastustyö tulee suorittaa: riippumattomasti ja objektiivisesti (Tilintarkastuslaki, 24 §). Kielitoimiston sanakirjassa määrittely riippumattomuuden käsitteestä kuuluu ”itsenäinen, suvereeni” ja riippuvaisen määrittely ”jonkun määräysvallassa oleva, jonkun alainen, jostakin riippuva” (Kotimaisten kielten keskus 2012, 692).

Objektiivisen käsite on sanakirjassa määritelty ”henkilökohtaisesta näkemyksestä tai asenteesta riippumaton, puolueeton, yleispätevä, tasapuolinen ja asiallinen” (Kotimaisten kielten keskus 2012, 497). Tilintarkastuslakia uudistettaessa on hallituksen esityksessä eduskunnalle määritelty objektiivisuuden olevan ”tavoitetila, jolla taataan tilintarkastajan lausuntojen luotettavuus. Tilintarkastajan tulee olla vapaa hänen lausuntoonsa mahdollisesti vaikuttavista asiaankuulumattomista ennakkoluuloista, ennakkoasenteista, eturistiriidoista, puolueellisuudesta ja muista vaikuttimista” (HE 194/2006). ISA-standardeissa on edelleen määritelty *objektiivisuuden periaate*, jonka mukaan ”periaate velvoittaa kaikki tilintarkastusammattilaiset siihen, ettei ammatin tai liiketoimintaan liittyvä harkinta saa vaarantua tarkoitushakuisen suhtautumisen, intressiristiriitojen tai toisten osapuolten epäasianmukaisen vaikutuksen seurauksena” (KHT-yhdistys 2013, 16).

Finanssihallinto-oikeuden oppien mukaan tilintarkastustehtävän keskeinen piirre on tilintarkastajan *itsenäisyys*. Tarkastustyön laajuuteen tai suuntaukseen eivät saa vaikuttaa tarkastettavien sen enempää kuin ulkopuolistenkaan antamat kehotukset ja ohjeet. Sen sijaan tarkastustyötä on ohjattava voimassa olevat säännökset ja valtuuston päätökset (Kankaanpää ym. 2007, 321). Itsenäisyys voidaan nähdä riippumattomuuden käsitteen synonyymina. Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastustyötä ei voi suorittaa, jos edellytykset riippumattomaan toimintaan puuttuvat. Tunnistaessaan riippumattomuutensa ”tilintarkastajan on kieltäydyttävä vastaanottamasta toimeksiantoa tai luovuttava siitä. Tilintarkastajan ei kuitenkaan ole tarpeen kieltäytyä tai luopua toimeksiannosta, jos riippumattomuutta uhkaavia tekijöitä on kokonaisuutena arvioiden pidettävä merkityksettöminä tai tilintarkastaja on ryhtynyt riippumattomuuttaan turvaaviin toimenpiteisiin” (Tilintarkastuslaki, 24 §). Näitä toimenpiteitä kutsutaan ISA-standardeissa tilintarkastajan *varotoimiksi*. Varotoimia käsitellään enemmän tutkimuksen myöhemmässä vaiheessa.

Tilintarkastuslaissa ei siis määritellä, mitä riippumattomuuden ja objektiivisuuden käsitteellä tarkoitetaan, vaikka ne on laissa määritelty tarkastajaa velvoittaviksi periaatteiksi. ISA-standardissa sen sijaan riippumattomuus on selitetty jakamalla se kahteen näkökulmaan, *mielen riippumattomuuteen* ja *näkyvään riippumattomuuteen*. Standardien termistön mukaan ”riippumattomuuteen kuuluu mielen riippumattomuus – asennoituminen, joka mahdollistaa lausunnon antamisen ilman ammatillista harkintaa vaarantavia vaikutuksia, jolloin henkilö pystyy toimimaan rehellisesti sekä säilyttämään objektiivisuuden ja ammatillisen skeptisyyden.” Toinen näkökulma, näkyvä riippumattomuus, tarkoittaa ”sellaisten seikkojen ja olosuhteiden välttämistä, jotka ovat niin merkittäviä, että järkevä ja asiaan perehtynyt kolmas osapuoli, joka tuntee kaiken relevantin tiedon, käytetyt varotoimet mukaan lukien, kohtuudella päättelisi tilintarkastusyhteisön tai varmennustoimeksiantotiimin jäsenen rehellisyyden, objektiivisuuden tai ammatillisen skeptisyyden vaarantuneen.” Standardien mukaan objektiivisuus on sitä, että tarkastaja ”ei saa antaa tarkoitushakuisen suhtautumisen, intressiristiriitojen tai toisten osapuolten epäasianmukaisen vaikutuksen syrjäyttää ammattiin tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa”. (KHT-yhdistys 2013, 17, 189 - 190.)

Seuraavaan taulukon avulla pyritään havainnollistamaan käsitteen määrittelyä edellä mainituissa asiayhteyksissä:

TAULUKKO 1: Riippumattoman ja objektiivisen tilintarkastuksen normiperusta

	Sanakirja	Säädöserusta	ISA-standardit
Riippumattomuus	<ul style="list-style-type: none"> - joka ei riipu jostakin - itsenäinen - suvereeni - täysivaltainen - vapaa 	<ul style="list-style-type: none"> - Edellytetään, mutta ei käsitteen määrittelyä laissa/ viittaus ISA-standardeihin (tilintarkastuslaki, kuntalaki, JHTT-laki) 	<ul style="list-style-type: none"> - Jaottelu näkyvään- ja mielen riippumattomuuteen
Objektiivisuus	<ul style="list-style-type: none"> - henkilökohtaisesta näkemyksestä tai asenteesta riippumaton - puolueeton - yleispätevä - tasapuolinen ja asiallinen 	<ul style="list-style-type: none"> - Edellytetään, mutta ei käsitteen määrittelyä laissa/ viittaus ISA-standardeihin (tilintarkastuslaki, kuntalaki, JHTT-laki) - HE 194/2006: ”Vapaa asiankuulumatomista ennakkoluuloista, ennakkoasenteista, eturistiriidoista, puolueellisuudesta ja muista vaikuttimista” 	<ul style="list-style-type: none"> - ”Ei saa antaa tarkoitushakuisen suhtautumisen, intressiristiriitojen tai toisten osapuolten epäasianmukaisen vaikutuksen syrjäyttää ammattiin tai liiketoimintaan liittyvää harkintaa.”

Riippumattomuus ja objektiivisuus kulkevat niin vahvasti mukana tilintarkastusalan säädösrustassa sekä eettisessä, velvoittavassa, standardeihin perustuvassa ohjeistuksessa kautta linjan, että tarkastusta ammatikseen tekevä ei voi sivuuttaa riippumattomuusarviointia työnsä eri vaiheissa. Kyseiset termit toistuvat standardeissa lähes asiakohdittain, joten perustellusti voidaan tehdä oletamus, että tilintarkastusammattilainen tuntee käsitteet ja osaa suorittaa itsearviointia omassa työssään tehdessään tarkastusta tai arviointia. Myös tilintarkastajan ammatillinen auktorisointi edellyttää korkeaa koulutusta ja pitkäaikaista perehtyneisyyttä alaan, jolloin käsitteiden tuntemukselta ja niiden merkitykseltä omassa tai tarkastustiimin työssä ei voi teoriassa edes välttyä. Seuraavassa kappaleessa esitellään, mitä näkyvällä ja mielen riippumattomuudella standardeissa tarkoitetaan.

2.1.1 Näkyvä- ja mielen riippumattomuus

Näkyvä riippumattomuus on edellä kuvatusti kolmannen osapuolen, eli muun kuin tarkastuskohteen tai tarkastajan, arvio siitä, voiko tarkastustyön riippumattomuuteen luottaa. Se on toisin sanoen ulkopuolisen todennettavissa. Lain mukaan esimerkiksi ”tilintarkastaja ei ole riippumaton ainakaan, jos hän on palvelussuhteessa tarkastettavaan yhteisöön tai jos hän on läheisessä sukulaisuussuhteessa tarkastuksen kohdeorganisaation toimivaan johtoon” (Tilintarkastuslaki, 25 §). Näkyvä riippumattomuus vaarantuu siten hyvin konkreettisista asioista. Maj-Lis Saarikivi toteaa väitöskirjassaan *Tilintarkastajan riippumattomuus* (1999), että olennaista riippumattomuudessa ovat empiiriset ilmiöt eli se, millaisen käsityksen ulkopuolinen saa tilintarkastajan riippumattomuudesta. Näin ollen riippumattomuus edellyttää ulkoista uskottavuutta (Saarikivi 1999, 4, 46).

On kuitenkin syytä huomioida, että riippumattomuutta voi arvioida kuka tahansa, jolloin tulkintoja ja näkemyksiä voi olla monenlaisia, eikä kaikille tulkinnoille välttämättä ole aina perustetta. Esimerkiksi aktiivinen kansalainen tai organisaation oma työntekijä saattaa esittää kritiikkiä tarkastajan objektiivisuudesta ilman varsinaista tietoa. Näin ollen määrittely ”järkevä ja asiaan perehtynyt kolmas osapuoli” turvaa osaltaan tarkastajan työrauhaa ja oikeusturvaa. Tarkastustehtävissä on silti mietittävä, miltä toiminta ulospäin *yleisesti* näyttää riippumattomuuden ja objektiivisuuden näkökulmasta.

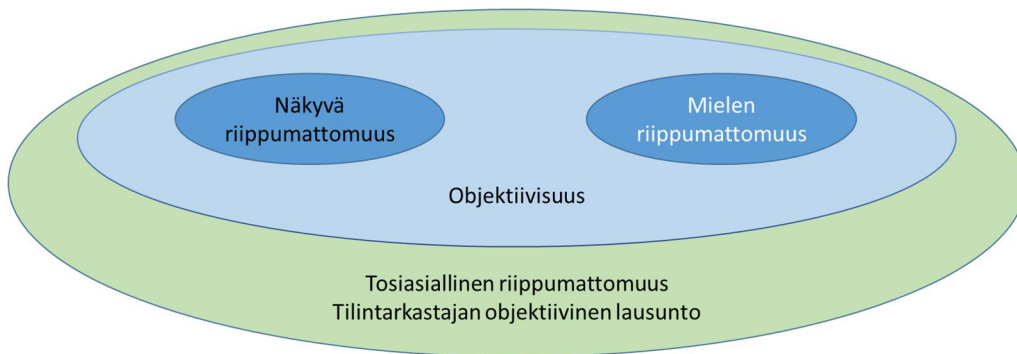
Mielen riippumattomuus on tarkastajan omaa asennoitumista omaan riippumattomuuteensa (Sarja 1999, 162). Mielen riippumattomuus on sitä, kokeeko tarkastaja voivansa suhtautua tehtäväänsä ulkopuolisena ja objektiivisena ilman mielen vaikutteita. Sitä ei voi ulkopuolinen havaita, vaan kyse on pikemminkin tarkastajan henkisestä asennoitumisesta tarkastustilanteessa. Alakare ym. (2008) määrittelevät mielen riippumattomuuden siten, että toiminta on perustettava yksinomaan kulloisenkin tehtävän kannalta merkityksellisiin seikkoihin (Alakare, Koskinen, Reinikainen, Sedig, Simola 2008, 104). Edellinen määrittely vaikuttaa suppealta ainakin siltä osin, jos tarkastustoimintaa harjoitetaan jatkuvasti yhdessä ja samassa kohteessa. Määrittely tulisi saman organisaation sisällä jatkuvasti työskennellessä siten ymmärtää työtehtäväkohtaisesti, eikä asiakaskohtaisesti.

Toisaalta voidaan esittää myös kysymys, onko tarkastajan aina mahdollista tunnistaa oma mielen riippumattomuutensa. ISA-standardien mukaan tarkastajan tulee pohtia omaa riippumattomuuttaan, koska mielen riippumattomuus on uhka objektiivisen tarkastustyön suorittamiselle. Standardit ohjeistavat, että ”tilintarkastusammattilaisten tulee soveltaa teoreettiseen viitekehykseen perustuvaa lähestymistapaa riippumattomuutta vaarantavien uhkien tunnistamiseen” ja ”tilintarkastusammattilaisen tulee arvioida uhkien merkittävyys ja käyttää tarvittaessa varotoimia niiden poistamiseksi tai vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle” (KHT-yhdistys 2013, 38, 42).

Tarkastajan objektiivisuus ei myöskään ole ulkoisesti havaittava ominaisuus. Objektiivisuutta on mahdollista arvioida vain tosiasiallisen toiminnan perusteella jälkikäteen, kun taas riippumattomuusseikkoja voidaan, ja pitää, arvioida etukäteen. Vaatimus riippumattomuudesta on siten ainoa keino varmistaa, että tarkastaja toimii objektiivisesti (Saarikivi 1999, 48 – 49). Edelleen perustuen vain riippumattomuudesta voisi siis seurata objektiivisuus. Tilintarkastajan riippumattomuuden takeiksi on luotu normiperustaa, havaittavissa olevia takeita. Sarja (1999) käyttää näkyvästä riippumattomuudesta termiä *havaittava* riippumattomuus. Havaittava ja mielen riippumattomuus yhdessä muodostavat *tosiasiallisen* riippumattomuuden. Koska tosiasiallisen riippumattomuuden mittaaminen on käytännössä mahdotonta, on objektiivisen asennoitumisen ja tosiasiallisen riippumattomuuden takaamiseksi luotu oikeudellista sääntelyä ja velvoitettavaa työtapaohjeistusta. Esimerkiksi lainsäädännöllä ja organisatorisilla järjestelyillä voidaan pyrkiä takaamaan ”ulkoisille vaikutteille mahdollisesti alttiille henkilölle paremmat mahdollisuudet säilyttää riippumattomuutensa” (Sarja 1999, 162 - 163).

Riippumattomuuden sääntely laissa perustuu standardien lisäksi Euroopan neuvoston tilintarkastusdirektiiviin ja Euroopan komission tilintarkastajan riippumattomuutta koskevaan suositukseen. Edellä esitetyistä tulkinnoista huolimatta riippumattomuuden käsite on määritelty paitsi velvoittavaksi, myös mahdollisimman yksioikoisesti ammattikunnan tulkittavaksi. Säättämällä riippumattomuudesta laissa varmistetaan sen painoarvo, eikä ainakaan kirjallisuuteen perustuen voi aiheista tehdä kovin kirjavia tulkintoja. Kansainvälisten ja kansallisten säännösten perimmäisenä tavoitteena onkin taata *objektiivinen tilintarkastajan lausunto* (Alakare ym. 2008, 104).

Mitä edellä on kirjoitettu riippumattomuuden, objektiivisuuden ja tarkastajan objektiivisen lausunnon keskinäisistä riippuvuussuhteista, tiivistetään tässä tutkimuksessa seuraavan kuvion avulla:



KUVIO 2. Objektiivisen lausunnon elementit tilintarkastajan työssä

Kansainvälisessä kirjallisuudessa näkyvä riippumattomuus (Independence of Appearance) ja mielen riippumattomuus (Independence of Mind) on määritelty hyvin pitkälle samoin kuin kotimaisessakin kirjallisuudessa. ISA-standardit ja muu kansainvälinen sääntely eivät mahdollista kovin laajoja tulkintoja riippumattomuuden määrittelylle tai riippumattomien olosuhteiden järjestämiselle. Nasution Damai (2013) on väitöskirjassaan koostanut kansainvälisestä kirjallisuudesta eri tutkijoiden määritelmiä. Erään määritelmän mukaan riippumattomuus on ”kykyä vastustaa tarkastuskohteen toimivan johdon tuomaa painetta”. Samankaltainen määrittely on myös ”vapautta niiden kontrollista, joiden työtä tarkastetaan”. Muilta osin väitöskirjan määritelmät ovat toisintoja edellä esitetyistä. Damai on tutkimuksessaan tehnyt myös johtopäätöksen, jonka

mukaan riippumattomuus on yleisesti vaadituin tilintarkastuksen periaate. Pohjimmiltaan tilintarkastajien riippumattomuus tarkoittaa sitä, että tilintarkastajat itse pitävät itseään puolueettomana ja vailla ennakkoluuloja tai odotuksia eduista. (Damai 2013, 5.)

Saarikivi (1999) esittää kritiikkiä, jonka mukaan tilintarkastaja ei voi koskaan olla täysin riippumaton. Riippuvaisuus on siten jossain määrin hyväksyttävä. Paitsi tarkastusmateriaalin ja avunannon saaminen tarkastuskohteelta, myös palkkion saaminen, tekee tarkastajasta väistämättä jossain määrin riippuvaisen (Saarikivi 1999, 45). Myös Horsmanheimo ym. (2007) toteavat, että tilintarkastuksessa tulee hyväksyä se, että riippumattomuus ei voi aina olla täysin ehdotonta, vaan tarkastaja toimii aina sen tiedon valossa, mitä hän saa johdolta riippumatta siitä, onko tieto luotettavaa tai ajantasaista (Horsmanheimo ym. 2007, 151 – 152). Toisaalta taas Sarjan (1999) mukaan organisaation johdolle asetettu velvollisuus avustaa tarkastustyössä on keino pitää tarkastaja mahdollisimman riippumattomana. Velvollisuus takaa sen, että johdolla ei ole valinnan mahdollisuutta siinä, haluaako se avustaa tarkastajaa vai ei (Sarja 1999, 163). Koska edellä kerrottuja esimerkkejä riippuvuuslähtökohdista ei voida tarkastustyössä välttää, voidaan riippumattomuudesta todeta niin, että se on vapautta sellaisista riippuvuussuhteista, joiden voidaan *perustellusti* epäillä vaikuttavan tarkastajan kykyyn toimia objektiivisesti (Saarikivi 1999, 45 - 46).

Bengt Larsson (2007) on tutkinut artikkelissaan *Revisorn och den institutionaliserade misstron – professionalisering av svensk bolagsrevision* ulkoisen tarkastuksen luottamuksen kehittymistä sekä siihen vaikuttaneita tekijöitä Ruotsissa pitkällä aikavälillä. Artikkelissa todetaan muun muassa, että tilintarkastajan ammatillisen uskottavuuden ja arvostuksen vakiinnuttaminen tilintarkastuksen sääntelyn kautta ei itsesään takaa tilintarkastajan riippumattomuutta, vaan merkityksellisempää on tilintarkastajan henkilökohtainen rehellisyys, arvostelukyky ja luotettavuus (Larsson 2007, 23). Larsson laittaa siis painoarvoa enemmän tarkastajan henkilökohtaisille ominaisuuksille ja luonteenpiirteille, kuin ulkoisille vaikuttimille. On toki mahdollista, että riippumaton ja objektiivinen tarkastaja työnsä edetessä muuttaa asenteitaan tai tiedostamattaan muuttuu vähemmän objektiiviseksi, koska inhimilliset tekijät ovat aina osaltaan vaikuttamassa ylipäätään kaikkien ammattiryhmien toiminnassa.

Riippumattomuutta ja objektiivisuutta ei voida edelliseen perustuen esittää irrallisina käsitteinä tilintarkastustyössä; ne ovat pari, jossa kumpikin osapuoli vaikuttaa toiseen. Absoluuttista riippumattomuutta tai objektiivisuutta ei ole edellisen katsauksen valossa mahdollista saavuttaa,

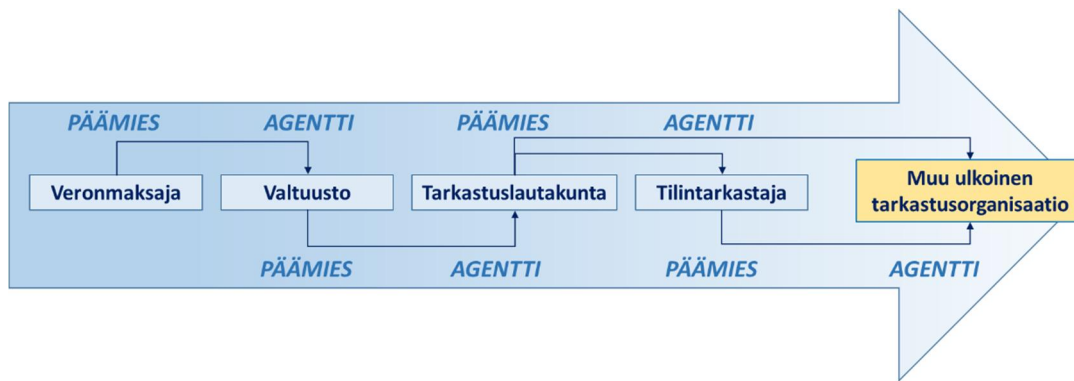
mutta sääntelyn ja tarkastajan itsearvioinnin avulla olosuhteet voidaan luoda mahdollisimman neutraaleiksi, jotta lopputuloksena syntyy tavoitteen mukainen objektiivinen lausunto tai arvio.

2.2 Riippumattomuusasetelma julkisen sektorin tarkastuksessa päämies-agenttiteorian mukaan

Julkisen sektorin tilintarkastuksesta säädetään kuntalaissa sekä laissa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (JHTT-laki). Tilintarkastuslakia ei sellaisenaan sovelleta suoraan julkisen sektorin tarkastukseen, vaikka se toimiikin yleisesti ymmärrettynä yleislakina ammattiryhmän sisällä. Riippumattomuus on siten luontainen tilintarkastukseen kuuluva piirre, eikä se vaadi mittavia perusteluja (Horsmanheimo ym. 2007, 149). Riippumattomuuden sääntely on siis koko ammattiryhmälle yhteistä, mutta painotukset vaihtelevat sen mukaan, toimitaanko yksityisellä vai julkisella sektorilla. Periaatteessa säännöt ovat samat, mutta riippumattomuutta vaarantavat uhkat painottuvat eri tavalla näiden sektoreiden välillä.

Päämies-agenttiteoria on yleisesti käytetty ja verraten helposti ymmärrettävissä oleva teoria taloustutkimuksessa. Teorian perusolettama on, että päämies valitsee agentin, jolle hän antaa tehtävän. Agentti on velvollinen tekemään tiliä toiminnastaan päämiehelle eli toimeksiantajalle. Kuntien taloudenhoidossa ja varainkäytön valvonnassa voidaan yleisesti erottaa useita päämies-agenttisuhteita riippuen siitä, millä organisaatiotasolla näitä toimeksiantosuhteita teorian mukaisesti tarkastellaan. Julkistalouden tilintarkastuksessa päämieheksi voidaan mieltää esimerkiksi kaikki veronmaksajat. Agentti sen sijaan voi olla esimerkiksi kunnanvaltuusto, jonka tehtävänä on valvoa kaikkien kuntalaisten varojen, toisin sanoen verojen, käyttöä. Edelleen syvemmälle mentäessä päämies voi olla valtuusto ja agentti tarkastuslautakunta. Ja edelleen päämieheksi voidaan mieltää tarkastuslautakunta, joka valitsee agentin: tilintarkastajan tai muun alaisensa henkilöstön. Oletus kuitenkin on, että päämies valitsee itselleen agentin, ”alaisen”, ja antaa sille tehtävän, esimerkiksi verovarojen tarkoituksenmukaisen käytön päämiehen etujen ja tavoitteiden mukaisesti (Eisenhardt 1989, 59 - 63).

Tutkimuksen kohdeorganisaatioissa, sairaanhoitopiireissä, päämies-agenttisuhteita voidaan havainnollistaa kuvion 3 avulla, jossa ketjun päässä on ulkoisen tarkastuksen yksikön tai muun vastaavan toiminnon palkkalistoilla oleva henkilöstö (kuvio 3 ”Muu ulkoinen tarkastusorganisaatio”). Kuviossa 3 myös tilintarkastaja nähdään päämiehenä siltä osin, kun ”muu ulkoinen tarkastusorganisaatio” toteuttaa tilintarkastajan laatimaa työohjelmaa.



KUVIO 3. Päämies-agenttiketju sairaanhoitopiirien ulkoisessa valvonnassa

Kuntalaissa määrätään, että kunnissa ja kuntayhtymissä on oltava valtuuston alainen tarkastuslautakunta. Sen tehtäväksi on annettu hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestäminen. Lisäksi sen on valmisteltava valtuuston päätettävät hallinnon ja talouden tarkastusta koskevat asiat sekä arvioitava, ovatko valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet kunnassa ja kuntakonsernissa toteutuneet (Kuntalaki, § 121). Käytännössä tarkastuslautakunta tuottaa vuosittain arviointikertomuksen, jossa tavoitteiden toteutumista ja toiminnan tarkoituksenmukaisuutta arvioidaan. Arviointiin voidaan lisäksi ottaa tilintarkastajan raportointia asioita, tai arvioinnin kohteena voi olla organisaation toiminta lakisääteistä arviointivelvoitetta laajemminkin.

Päämies-agenttiteorian mukaan päämiehellä on oltava luottamus agenttiin. Luottamus edellyttää riippumattomuutta ja objektiivisuutta tarkastustoimeksiannoissa. Tarkastuslautakunnan työ perustuu osin tilintarkastajan raportointiin ja osin toimivan johdon toimittamaan aineistoon ja haastatteluihin. Tarkastus- ja arviointityötä voi lautakunnan toimeksiannosta tehdä edellisessä kuviossakin kuvattu ”agentti”, eli ”muu ulkoinen tarkastusorganisaatio”. Tämän tutkimuksen empiirisen osuuden kohderyhmänä oleva yksikkö on siten sairaanhoitopiirin ulkoisen tarkastuksen yksikkö tai muu vastaavasti järjestetty toiminto, joka kuuluu sairaanhoitopiirien omaan henkilöstöön. Päämies-agenttiteoriassa kyseiseltä agenttina toimivalta yksiköltä edellytetään luottamusta, riippumattomuutta ja objektiivisuutta. Kohdeorganisaation toimintaa on voitava tarkastaa ja arvioida yleisesti hyväksytyjen tilintarkastusperiaatteiden mukaisesti, ja päämiehen on voitava luottaa saamiinsa tietoihin.

Toisaalta asetelmassa, jossa päämies on valtuusto ja agentti verovarojen käyttäjä, eli toimiva johto, on tarkastuksen rooli varmentaa agentin antamien tietojen oikeellisuutta kolmesta eri nä-

Tarkastuslautakunnan arvioinnissa painottuvat erityisesti organisaatiolle asetetut tavoitteet. Laajemmassa arvioinnissa arviointi yltää tarkoituksenmukaisuuden, tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden arviointiin. Tarkastuslautakunnan jäsenet ovat pääsääntöisesti poliittisin perustein nimettyjä maallikkoja, joten arvioinnin painotukset saattavat vaihdella sen mukaan, millainen on valtuusto ja millainen on lautakunta. Lotta-Maria Sinervo (2011) on väitöskirjassaan *Kunnan talouden tasapaino monitulkintaisena ilmiönä* osoittanut, kuinka talouden tulkinnat voivat vaihdella sen mukaan, kuka tulkintaa tekee. On siis selvää, että myös tavoiteasetanta saa erilaisia vivahteita, kun valtuustokausi kunnissa vaihtuu. Normiperustasta (lait) poikkeaminen ei ole mahdollista, mutta esimerkiksi se, tuotetaanko itse vai hankitaanko palveluita ostopalveluina yksityiseltä, on paremmin ohjattavissa poliittisin näkemyksin. Sinervon mukaan päätöksiä tehdään paitsi omista lähtökohdista eli itsekkyyden näkökulmasta, myös sen perusteella, millaista informaatiota kulloinkin on saatavilla (Sinervo 2011, 80 - 83). Kun lautakunnan asioiden valmistelu on osittain organisoitu kohdeorganisaatioon palkatulle tarkastusta ja arviointia tekeväälle henkilöstölle (ja tilintarkastajalle), lautakunnan koko toiminta perustuu kollegiaaliseen työskentelyyn ja päätöksentekoon (Kunnat.net, viitattu 19.4.2015). Tässä kohtaa objektiivisen tarkastuksen rooli korostuu entisestään, kun tarkastajalla olisi arviointityön valmisteluun osallisuudessaan teoriassa mahdollisuus suodattaa lautakunnan arvioitavaksi sellaista tietoa, mitä kokee itselleen edulliseksi.

Tämän päämies-agenttiteoriaa koskevan kappaleen tarkoitus on osoittaa, kuinka monella tavalla päämies-agenttisuhdetta voidaan hahmottaa kuntien ulkoisen valvonnan ketjussa sekä sitä, mikä on tarkastajan luottamuksen, riippumattomuuden ja objektiivisuuden merkitys ketjun eri vaiheissa. Päämiestä edustavat kuntien taloudenhoidon valvonnassa pääosin poliitikot, joiden riippumattomuus ja objektiivisuus on itsessään jätettävä tutkimuksen ulkopuolelle jo pelkän poliittisen sitoumuksen vuoksi. Heillä voi olla kuitenkin halua luoda sellaista arviointia, joka tukee heidän omia ideologioitaan. Tästä saattaa edelleen tulla painetta tarkastushenkilöstölle, joka toimii luottamusmiesten eli poliittisen kentän ja organisaation toimivan johdon väli-maastossa. Riippumattomuus- ja objektiivisuusvaatimukset korostuvat. Kuten tutkimuksessa jo aiemmin todettiin, on riippumattomuus ja objektiivisuus myös kykyä vastustaa ulkopuolelta tulevaa painetta. Tätä haastetta tutkitaan tutkimuksen empiirisessä osuudessa.

2.3 Tarkastuksen riippumattomuutta vaarantavat uhkat julkisella sektorilla

”Tilintarkastaja saattaa joutua tilanteisiin, joissa objektiivisuus voi vaarantua. Tilintarkastusammattilainen ei saa suorittaa asiantuntijapalvelua, jos jokin olosuhde tai osapuolten välinen suhde vinouttaa hänen kyseiseen palveluun liittyvää ammatillista harkintaansa tai vaikuttaa siihen epäasianmukaisesti” (KHT-yhdistys 2013, 16). Käytännössä on vaikeaa määritellä kaikkia tilanteita, joissa riippumattomuus tai objektiivisuus vaarantuu. Tarkastajan on ennalta mietittävä ja harkittava, voiko hän suorittaa tiettyä toimeksiantoa. Edelleen tarkastustyön edetessä voivat olosuhteet kuitenkin muuttua matkalla. Tässä kappaleessa esitetään sellaisia riippumattomuutta ja objektiivisuutta vaarantavia tekijöitä, joita erityisesti julkisella sektorilla voi tulla vastaan tarkastus- ja arviointityössä.

Tilintarkastajan on ISA-standardien mukaan pohdittava omaa riippumattomuuttansa säännöllisesti ja tarkastuskohteittain sekä tarvittaessa tehtävä varotoimenpiteitä varmistaakseen edellytykset tarkastustoiminnalleen. Standardien mukaan ”ammatissa toimivan tilintarkastusammattilaisen tulee arvioida uhkien merkittävyys ja käyttää tarvittaessa varotoimia niiden poistamiseksi tai vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle” (KHT-yhdistys 2013, 38). Riippumattoman ulkoisen tarkastuksen varmistamiseksi vastuuta on jaettu tarkastajan itsearviointiin lisäksi myös tarkastuksen kohteena olevalle organisaatiolle. ”Keskeinen tapa tarkastella tilintarkastajan riippumattomuutta on kartoittaa sitä vaarantavia tekijöitä. Niin tilintarkastajien kuin heidän asiakkaidensakin tulisi pyrkiä vähentämään riippumattomuutta vaarantavia tekijöitä, jotta tilintarkastajan tosiasiallinen riippumattomuus ja riippumattomuuden ulkoinen kuva pystyttäisiin turvaamaan kaikissa tilintarkastustoimeksiannoissa” (Sanomalehtiyliopisto 2004, 28). Lainsäädäntö ei kuitenkaan velvoita organisaatioita kartoittamaan riippumattomuutta uhkaavia tekijöitä samoin, kuin tarkastajaa on veloitettu tekemään. On silti organisaation etu, että se omalta osaltaan varmistaa tarkastustyön riippumattomuutta siltä osin, kuin sillä on siihen vaikutusmahdollisuuksia. Ulkoisesti uskottavalla tarkastustyöllä on nimittäin väistämättä organisaation mainetta parantava vaikutus.

Jo pelkästään standardeissa on lueteltu uhkia, joita tarkastaja kohtaa työssään. Uhkiksi on pääpiirteissään määritelty oman intressin uhka, oman työn tarkastamisen uhka, asian ajamisen uhka, läheisyyden uhka sekä painostamisen uhka (KHT-yhdistys 2013, 12). Myös ”monet erilaiset olosuhteet tai niiden yhdistelmät saattavat olla relevantteja arvioitaessa riippumatto-

muutta vaarantavia uhkia. Ei ole mahdollista määritellä kaikkia tilanteita, joissa syntyy riippumattomuutta vaarantavia uhkia, eikä yksilöidä asianmukaisia toimenpiteitä.” (KHT-yhdistys 2013, 42).

Tutkimuskirjallisuudessa on myös osoitettu osin edellistä jaottelua mukaillen useita uhkia, kuten palkkion määräytyminen väärin perustein, oman edun tavoittelu, liiallinen läheisyys tarkastuskohdetta kohtaan tai jopa pelottelu ja tarkastajan uhkaaminen. Eräs riippumattomuutta heikentävä tekijä saattaa olla esimiesten painostus tilintarkastajaa kohtaan. Tämä ongelma koskee enemmän yksityistä sektoria, koska yksityisellä sektorilla paine asiakkaan säilyttämisestä saattaa vaikuttaa siten, että asennoituminen tarkastettavaa kohtaan saattaa olla myönteisempi. Tarkastaja joutuu välikäteen, jossa ei välttämättä voi tuoda julki epäkohtia niin avoimesti, kuin objektiivisuuden periaatteen mukaan kuuluisi. Toisin sanoen paine työn jatkumisesta heikentää riippumattomuutta (Damai 2013, 7, 11). Kun tätä väitettä tarkastellaan julkisen puolen tarkastuksessa soveltaen uhkaa tarkastuskohteen palkkalistoilla olevaan henkilöstöön, ei voida ainaakaan suoraviivaisesti todeta samaa: tarkastushenkilöstö on toimessa tai virassa, jolloin työn pysyvyys on merkittävästi varmempi kuin yksityisellä. Oman uran suojelun uhka ei siis ole niin merkittävä kuin yksityisellä sektorilla, koska kuntien virka- ja työehtosopimukset ovat hyvin pitkälle työntekijää suojaavia.

Edellisestä on luonnollista siirtyä seuraavaan uhkaan, jolla on enemmän merkitystä julkisen sektorin tarkastuksen riippumattomuudessa. Samassa organisaatiossa toimiminen jopa vuosikymmeniä kestäviä ajanjaksoja muokkaa väkisinkin tarkastajan suhtautumista kohteeseen. Uhkaksi muodostuu läheisyys ja kiintymys tarkastuskohdetta kohtaan. Läheisyyttä lisääviä tekijöitä voi konkreettisesti olla esimerkiksi sijoituspaikka: Työhuoneen kiinteä sijainti johdon läheisyydessä ja sitä luonnollisesti seuraava päivittäinen epävirallinen kanssakäyminen lisää yhteenkuuluvuuden tunnetta ja on osaltaan riippumattomuutta heikentävä tekijä. On riski, että tarkastaja alkaa kokea ”me-henkeä”, eikä osaa enää asettaa itseään ulkopuoliseksi ja objektiiviseksi tahoksi. Mielen riippumattomuus alkaa olla kyseenalainen. Asian ajamisen uhka, eli uhka, että tarkastaja tukee johdon näkemystä niin pitkälle, että hänen objektiivisuutensa vaarantuu, voi konkretisoitua. Toisaalta tilanne voi olla myös päinvastainen, jolloin tarkastajalle saattaa ajan kuluessa syntyä negatiivisia tunteita organisaatiota kohtaan, mikä voisi myös vaikuttaa objektiivisuuteen. Toimivan johdon ja tarkastajan läheisyydestä saattaa seurata myös se, että johto ottaa otteen tarkastajasta. Nasution Damai (2013) on tutkinut kirjallisuuskatsauksessaan näitä uhkia. Nämä tiedostetut tai tiedostamattomat ”sosiaaliset paineet” saattavat hänen

mukaansa aiheuttaa jopa päinvastaisen tarkastajan lausunnon, mitä hän riippumattomuuden ja objektiivisuuden periaatteiden mukaan lausuisi (Damai 2013, 11).

Saarikivi (1999) on listannut seikkoja, jotka vaarantavat riippumattomuuden. Yksi näistä on ”tarkastuskohteen johto tilintarkastajan tosiasiallisena valitsijana ja palkkion maksajana” (Saarikivi 1999, 50). Julkisella sektorilla ulkoisessa tarkastuksessa työskentelevä organisaation oma henkilöstö saa palkkansa kohdeorganisaatiolta. Palkkapäätöksen saattaa muodollisesti tehdä organisaation johtaja, joka on keskeinen tarkastuksen kohde. Tarkastaja saattaa työssään tarkastaa johtajan tekemiä viranhaltijapäätöksiä, joissa saattaa olla mukana tarkastaja oma palkkapäätös. Riippumattomuusperiaate on vaarantunut konkreettisesti. Käytäntö on kuitenkin hyväksyttävämpi, jos päätöksen perusteet ja palkkaesitys on aidosti tehty esimerkiksi tarkastuslautakunnan toimeksiannosta.

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa määrittelee, että tarkastajaan sovelletaan hallintolaissa olevia esteellisyysperiaatteita (JHTT-yhdistys 2006, 7). Hallintolaissa esteelliseksi virkamiehen (myös siten tarkastajan) tekee pykälän 23 mukaan se, että ”hän on palvelussuhteessa tai käsiteltävään asiaan liittyvässä toimeksiantosuhteessa asianosaiseen tai siihen, jolle asian ratkaisusta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa” (Hallintolaki § 23). Tämän lainkohdan mukaan ulkoisen tarkastuksen yksikön tarkastaja olisi suoraviivaisesti tulkittuna esteellinen toimimaan omassa työtehtävässään kaikilta osin. Lakia on mahdotonta noudattaa, jos tarkastustoiminnot on isoissa kaupungeissa ja sairaanhoitopiireissä järjestetty osin oman ulkoisen tarkastustoimen henkilöstön avulla.

Palkkion tai toimeksiannon pituus kohdeorganisaatiossa riippumattomuutta uhkaavina tekijöinä on saanut myös kritiikkiä. Damai (2013) ei löytänyt kirjallisuuskatsaukseen perustuvassa väitöksessään yhteyttä tilintarkastuspalkkioiden (kuukausipalkka), toimeksiannon pituuden ja riippumattomuuden välillä. Aineisto perustui suomalaiseen tutkimukseen ja Suomen olosuhteisiin. Samanaikaisesti Suomessa käytiin keskustelua, tulisiko tilintarkastajan toimeksiantojen pituutta tai palkkausperusteita säännellä edellä mainittujen riskien välttämiseksi. Väitöksen tulokset eivät tukeneet poliittista sääntelykeskustelua. (Damai 2013, 11 - 12)

Julkisella sektorilla on esiintynyt kaksoisrooleja, joissa saman tarkastajan työpanosta on jaettu sekä ulkoiseen että sisäiseen tarkastukseen. Tämä järjestely on tilanne, jossa sisäisen tarkastuksen toimeksiannot otetaan vastaan toimivalta johdolta, kun taas ulkoista tarkastusta tehdessä

tarkastuksen kohteena on toimiva johto itse. Tämä kaksoisrooli aiheuttaa tarkastajan riippuvuuden johtoon ja lisää sekä riskiä että painetta suorittaa ulkoinen tarkastustyö objektiivisesti. On myös riski, että roolit sekoittuvat, jolloin toteuttava hallinto voisi tehdä ehdotuksia ulkoisen tarkastuksen tarkastuskohteiksi, vaikka sillä ei saa olla (tilintarkastukseen kohdistuvaa ohjausvaltaa (Honka, Porokka-Maunuksela, Säilä, 2001, 85). Yksityisellä sektorilla verrannollinen tilanne syntyy, kun tilintarkastaja suorittaa kohdeorganisaatiossa myös muuta, kun lakisääteistä tilintarkastusta, jonka tilaus ja tarve syntyvät toimivan johdon tarpeista käsin. Tässä asetelmassa syntyy oman työn tarkastamisen uhka siltä osin, kun ulkoinen tarkastus arvioi myös sisäistä tarkastusta ja sisäistä valvontaa. Tämän kaksoisroolin vastustaminen ja arvioiminen tulisi olla tarkastajan omalla vastuulla, koska organisaation operatiivinen johto sitä tuskin ensimmäisenä vastustaa.

Poliittinen sidonnaisuus tekee yksilön riippuvaiseksi ja vaarantaa objektiivisuuden. Suomessa kansanvalta perustuu poliittiseen toimintaan, ja politiikka perustuu ideologioille. Poliittisessa päätöksenteossa määrätään, miten yhteiskunnan varoja käytetään. Suunta muuttuu aikakausittain eri poliittisten ryhmittymien päästessä valtaan. Poliittinen valta ulottuu tutkimuksen viitekehyksessä aina kunnanvaltuuston, hallituksen ja tarkastuslautakunnan tasoille. Poliittiset henkilöt ovat riippuvaisia puolueestaan ja valta-asetelmista, eikä poliittista toimintaa voida nähdä objektiivisena. Tässä yhteydessä korostuu myös jo aiemmin mainittu talousinformaation monitulkintaisuus, tulkintojen itsekkyys sekä informaation tuottaminen ja analysointi omista lähtökohdista. Näin ollen tarkastustoimen riippumattomuuden yksi uhka on sen poliittinen sidonnaisuus. Se voi olla sekä näkyvää (tarkastajan julkinen poliittinen toiminta) tai näkymätöntä (mielen riippuvaisuus, tietyn aatteen hiljainen kannattaminen).

Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa määrittelee objektiivisuuden siten, että tarkastuksella tuotetaan asioista oikeaa, riittävää ja puolueetonta tietoa. ”Tilintarkastajan tulee olla tehtäviensä priorisoinnissa, toteutuksessa, päätelmien tekemisessä ja tilintarkastuskertomuksen kirjoittamisessa riippumaton myös poliittista ryhmistä, luottamuselimistä ja tarkastuskohteen sidosryhmistä” (JHTT-yhdistys 2006, 7). Esimerkiksi kuntayhtymissä, joihin sairaanhoitopiiritkin kuuluvat, vaikuttavat useamman kunnan poliittiset päätöksentekijät. Kuntayhtymät on perustettu suorittamaan tiettyä tehtävää ja palvelemaan yhtymän kaikkia kuntia. Tarkastajan poliittinen toiminta omassa kunnassa saattaisi välillisesti heijastua tarkastustyöhön siltä osin, kun kuntayhtymässä voisi samalla valvoa oman kunnan edun tai oman poliittisen ryhmittymän määrittämien suuntaviivojen toteutumista.

2.3.1 Ulkoisen tarkastustoimen henkilöstön varotoimet julkisella sektorilla

Varotoimilla tarkoitetaan tarkastajan tekemiä toimenpiteitä tai muita keinoja, joilla poistetaan tai minimoidaan uhkia hyväksyttävälle tasolle. ISA-standardien mukaan ”varotoimia tarvitaan silloin, kun tilintarkastusammattilainen toteaa, etteivät uhkat ole sellaisella tasolla, jolla järkevä ja asiaa tunteva kolmas osapuoli todennäköisesti toteaisi, ettei peruseriaatteiden noudattaminen ole vaarantunut, punnittuaan kaikkia tilintarkastusammattilaisen käytettävissä kyseisenä ajankohtana olevia erityisiä tosiseikkoja ja olosuhteita”. Varotoimien toteuttamisessa voi siten käyttää harkintaa sen suhteen, millaisia toimia on aiheellista toteuttaa. (KHT-yhdistys 2013, 9, 12).

ISA-standardeissa on annettu esimerkkejä tilintarkastajan varotoimista. Niitä ovat esimerkiksi eroaminen toimeksiantotiimistä, työn valvontaan liittyvät toimenpiteet, uhan aiheuttaneiden taloudellisten suhteiden tai liikesuhteiden lopettaminen, keskusteleminen asiasta tilintarkastusyhteisössä johdon ylempien tasojen kanssa ja keskusteleminen asiasta asiakkaan hallintoelinten kanssa. Jos edelleenkään uhkaa ei pystytä poistamaan tai vähentämään hyväksyttävälle tasolle varotoimien avulla, tarkastajan tulee kieltäytyä kyseisestä toimeksiannosta tai lopettaa se. (KHT-yhdistys 2013, 38). Julkisella sektorilla kunnan palkkalistalla oleva oma tarkastustoimi on jokseenkin vakituinen toiminto, ja palkatut henkilöt toimivat virassa tai toimessa määräaikaista tehtäviä lukuun ottamatta. Näin ollen esimerkiksi tehtävän keston rajoittaminen määräaikaiseksi ei ole helposti mahdollista, jos työhön halutaan ammattitaitoinen henkilö. Yksityisellä sektorilla sen sijaan toimikausien rajoittaminen yhdessä kohteessa liiallisen läheisyyden välttämiseksi on keino turvata riippumattomuutta asiakkaaseen.

Stephen W. Blann (2012) on lähestynyt riippumattomuuden ongelmaa riskiperusteisesti. Jaottelu on tehty lähtien tilintarkastajan omasta arvioinnista oman riippumattomuutensa suhteen. Tarkastajan on ensin itse pyrittävä tunnistamaan riskit, jotka vaarantavat hänen objektiivisuutensa suhteessa tarkastettavaan asiaan. Riskeille määritellään hyväksyttävä taso. Sen jälkeen tarkastajan on arvioitava niiden merkitys, toisin sanoen ne on saatettava oikeaan painoarvoon. Kolmanneksi tarkastajan on tehtävä soveltuvat varotoimet, joiden avulla tilintarkastuksen uskottavuus voidaan taata. Perinteinen riskianalyysi soveltuu työkaluna siten hyvin myös tilintarkastustoimintaan (Blann 2012, 38).

Riippumattomuuskysymyksen ratkaiseminen tulee kyseeseen, kun tarkastajalle itselleen syntyy ajatus, voiko hän toimia objektiivisesti. Kysymys tulee pohdittavaksi myös silloin, kun joku

ulkopuolinen esittää kysymyksen tarkastuksen riippumattomuudesta ja objektiivisuudesta. Ratkaisun tekeminen on pitkälti tarkastajasta itsestään kiinni. Tilanteet voivat olla yleisluontoisia tai tapauskohtaisia saman toimeksiannon sisällä, jolloin kyse on tulkinnasta konkreettisesti tilanteessa. Arvioitavaksi jää edelleen, onko kyse suoranaisestä esteellisyydestä vai yleisen mielikuvan välittämisestä sen suhteen, näyttääkö tarkastus- tai arviointityö ulkoisesti objektiiviselta. Itsearviointin tekeminen edellyttää tarkastajalta tietoisuutta laissa ja eettisissä ohjeissa mainituista riippumattomuuden vaarantavista uhkista. Tietoisuus edellyttää muun muassa ammattiin ja toimialakohtaiseen kriittisyyteen pätevöittävää koulutusta. Riippumattomuuden arvioinnissa korostuu erityisesti tarkastajan oma moraalinen. (Sarja 1998, 211 – 212)

Toimittaessa julkisen sektorin ulkoisessa tarkastustehtävässä saman työnantajan palveluksessa riippumattomuuden vaarantumisesta aiheutuvat varotoimet ovat heikommin hallittavissa ja niitä on käytössä vähemmän. Esimerkiksi läheisyys tarkastuskohteeseen saattaa lisääntyä vuosittain, mutta mahdollisuudet vaihtaa työpaikkaa varotoimenä ovat hyvinkin rajatut. Palkanmaksajaan ei voi itse vaikuttaa, ja työpistekin voi olla monesti ennalta osoitettu.

Seuraavaan taulukkoon on koottu ISA-standardeissa määritellyt uhkat ja edellä kirjoitettuun perustuen mahdolliset varotoimet sairaanhoitopiirien ulkoisessa valvonnassa.

TAULUKKO 2. Uhkien mahdollinen esiintyminen sairaanhoitopiirissä ISA-standardien näkökulmasta sekä mahdolliset varotoimet (mukaillen KHT-yhdistys 2013, Osa A 11 – 12)

Riippumattomuuden aiheuttava uhka ISA-standardien mukaan (mukailtu)	Uhkan aiheuttava olosuhde sairaanhoitopiirissä	Varotoimi
Oman intressin uhka – uhka, että taloudellinen tai muu intressi vaikuttaa epäasianmukaisesti harkintaan tai käyttäytymiseen	Tarkastuskohteena oleva organisaatio palkan määrittelijä ja maksaja Tarkastusyksikön vuosittainen talousarvio Oman jäsenkunnan asian ajaminen	Palkkauksen ja tarkastustoimen talousarvion määrittelee ja päättää tarkastuslautakunta Pidättäytyminen poliittisesta toiminnasta
Oman työn tarkastamisen uhka – uhka, ettei tarkastaja arvioi asianmukaisesti hänen itsensä aiemmin tekemään harkintaan perustuvan ratkaisun tai suorittaman palvelun tuloksia, joita hän käyttää muodostaessaan harkintaan perustuvaa ratkaisua osana ulkoisen tarkastuksen tuottamista.	Kaksoisrooli: Tehtävät sekä ulkoisena että sisäisenä tarkastajana tai muu rooli organisaation sisällä	Tarkastustoimen kehittäminen ja tehtävien eriyttäminen eri henkilöille
Asian ajamisen uhka – uhka, että tarkastaja tukee työnantajan näkemystä niin pitkälle, että hänen objektiivisuutensa vaarantuu.	Läheisyys tarkastuskohteeseen, samastuminen, me-henki	Pidättäytyminen läheisistä suhteista johtoon Ulkopuolinen arvio asetelmasta Äärimmäinen varotoimi työnantajan vaihto
Läheisyyden uhka – uhka, että pitkä tai läheinen suhde työnantajan kanssa aiheuttaa sen, että tarkastaja suhtautuu liian myönteisesti näiden intresseihin tai liian hyväksyvästi näiden työhön.	Läheisyys tarkastuskohteeseen, samastuminen, me-henki ”Läpi sormien” katsominen.	Pidättäytyminen läheisistä suhteista johtoon Työpisteen sijainnin muutos Äärimmäinen varotoimi työnantajan vaihto
Painostuksen uhka – uhka, että tarkastaja estyy toimimasta objektiivisesti todellisen tai koetun painostuksen vuoksi, mihin kuuluvat myös yritykset vaikuttaa tarkastajaan epäasianmukaisella tavalla.	Tarkastuslautakunnan tai sen yksittäisen jäsenen painostus tai painostus johdon taholta	Keskustelu ulkoisen valvonnan organisaation kanssa.

Tietystä yksittäisestä työtehtävästä kieltäytyminen on toki mahdollista julkisella sektorillakin. Tosin, jos vaihtoehtoista tekijää ei yksittäisen, mutta merkittävän, tarkastustehtävän tekemiselle ei ole, on asetelma hankalampi. Työpisteen sijaintiin on mahdollista esittää toiveita. Esimerkiksi sijoituspaikka toimivan johdon kanssa fyysisesti samassa yksikössä väistämättä lisää paitsi keskusteluyhteyksiä ja tarkastajan tietoa, myös läheisyyttä. Mahdollisten varotoimenpiteiden toteuttaminen julkisella sektorilla on perustellusti hankalampaa kuin yksityisellä sektorilla, jossa on valittavissa vaihtoehtoisia tekijöitä.

2.4 Riippumattomuusasetelma arviointitehtävässä

Arvioinnin käsite ymmärretään laajasti ja vaihtelevasti. Meklin (2001) toteaa aiempien tutkimustulosten valossa arvioinnin ytimen olevan *arvottamisessa*, eli sen osoittamisessa, onko joku asia hyvin tai huonosti, arvokas vai arvoton, hyödyllinen tai hyödytön, vai parempi tai huonompi. Arvioinnin perustaksi tarvitaan kriteerit, jotta voidaan tehdä arvottavia päätelmiä (Meklin, P, 2001, 111). Kunnissa nämä kriteerit ovat esimerkiksi valtuuston asettamat tavoitetasot ja niiden arvioimiseksi on luotu mittaristot.

Arviointi on yleistynyt vakiintuneeksi toiminnoksi julkisella sektorilla. Arviointi on paitsi osa poliittista toimintaa, myös keskeinen osa julkista hallintoa ja yksittäisten työntekijöiden toimintaa. Arvioinnin yhteydessä ”liitännäistoimintoina” nähdään tilintarkastus, toiminnantarkastus ja seurantatietojen kerääminen. Arviointi on muun muassa ”keino kontrolloida hajautuvaa ja tulosohtajaa julkista toimintaa ja julkisista organisaatioista muodostuvaa kokonaisuutta”. Terveystuhoito erityisesti on keskeinen julkisten varojen käyttökohte. Organisaatioilta edellytetään taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta, jota tehtävää varten organisaatioissa on erilisiä arviointitoimintoja. (Virtanen 2007, 12 - 13, 15)

Kuntalaissa arviointitehtävä on määritelty tarkastuslautakunnan järjestämisvastuulle. Tarkastuslautakunnan jäsenet on nimetty poliittisin perustein. Poliittikka itsessään tekee riippumattomuuskäsitteestä tässä yhteydessä epäolennaisen. Uutta kuntalakia valmisteltaessa hallituksen esityksessä avattiin tarkastuslautakunnan arviointitehtävää seuraavasti: ”Tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida, onko valtuuston asettamia tavoitteita toteutettu niin, että poliittinen ohjaus toteutuu. Arvioinnin tarkoituksena on tuottaa arviointitietoa poliittisten päätöksentekijöiden lisäksi myös kuntalaisille, joita valtuusto edustaa. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on myös arvioida talouden tasapainotuksen toteuttamista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävyyttä, jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää” (HE 268/2014). Virtanen (2007) määrittelee tämän tehtävän hyvinvointipalveluiden arviointiksi, joka edellyttää palveluiden toimivuudesta koostetun aineiston keräämistä, pohtimista ja analysointia. Johtopäätökset ja kehittämissuosituksset voidaan tehdä vain, mikäli arviointi on suoritettu tarkoituksenmukaisesti ja luotettavasti. Luotettavalla ja tarkoituksenmukaisella arvioinnilla toteutetaan samalla yhteiskunnallista tilintekovastuuta ja parannetaan hallinnon toimenpiteiden avoimuutta ja läpinäkyvyyttä (Virtanen 2007, 16 - 17).

Henkilöllä, joka valmistelee ja esittelee tarkastuslautakunnalle arviointia, voi olla haasteita toimia riippumattomana, mikäli tarkastuslautakunnan intressit ovat poliittisesti sävyittyneitä. Lautakunnan jäsenistön keskuudessa saattaa olla erilaisia arvotuksia sille, mikä on tuloksellista ja mikä arvokasta. Näin ollen arviointitehtävän osalta voidaan olettaa, että kuntayhtymän palkkalistalla olevaan valmistelijaan saattaa kohdistua erityisiä paineita. Ensisijaisesti valmistelija on vastuussa esitystensä lainmukaisuudesta. Toisaalta lautakunnalle valmisteleva ja esittelevä työntekijä on kuitenkin sellaisessa roolissa, että hänellä on mahdollisuudet tuottaa ja suodattaa arviointiin sellaista tietoa, jonka itse katsoo relevantiksi ja olennaiseksi. Lisäksi valmistelija on myös sellaisessa roolissa, että hänellä olisi mahdollisuus tuottaa tietoa arviointiin myös omien intressiensä näkökulmista. Vaikka tarkastuslautakunnalla on lain nojalla oikeus salassapitoa koskevien säännösten estämättä saada viranomaiselta tietoonsa ja nähtäväksi kaikki tiedot ja asiakirjat, joita se pitää tarpeellisina arviointitehtävän hoitamiseksi, ei lautakunta ulkopuolisena tahona välttämättä kykene pyytämään oleellisia tietoja, jollei esittelijä tai muu taho sille niistä kerro.

Arviointikertomus omalta osaltaan tuottaa erään arvion siitä, miten toiminnassa on vuosittain onnistuttu valtuuston asettamien tavoitteiden mukaisesti. Uuden kuntalain mukaan tarkastuslautakunnan on myös arvioitava toiminnan tuloksellisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta. Tuloksellisuus on jokseenkin vaikeasti mitattava laaja-alainen käsite, joka vaatii erilaisia mittareita, jotta kokonaisuudesta on mahdollisuus saada oikeansuuntainen käsitys (Honka, Porokka-Maunuksela, Säilä, 2001, 26 - 27). Poliittisten intressien, tasapainoisen talouden, oikeudenmukaisuuden, tehokkuuden, tuloksellisuuden ja vaikuttavuuden tavoitteiden välillä voi ilmetä ristiriitoja. Esimerkiksi se, mikä on palvelun käyttäjän näkökulmasta vaikuttavaa, ei välttämättä ole läheskään taloudellisinta. Jonkun toisen mielestä oikeudenmukaisuus kärsii, kun tehokkuus lisääntyy. Näkökulmia toiminnassa onnistumiselle on niin paljon, kuin on tulkitsijoita.

Sinervo (2011) on tutkimuksessaan käsitellyt talouden, erityisesti tuloslaskelman, monitulkintaisuutta. Tutkimuksessa esitetään, että kun asiat ovat monitulkintaisia, todellisuutta voidaan tulkita monella eri tavalla. Sosiaalista todellisuutta ei ole ennalta määritetty, vaan se muodostuu tilanteen mukaan. Vallalla oleva käsitys muuttuu jatkuvasti, jolloin esimerkiksi ”päättöksentekijöillä ei ole selkeää käsitystä siitä, mitä pitäisi tehdä. Heillä ei ole käytössä objektiivista informaatiota eri vaihtoehtoista, eivätkä he myöskään tiedä, miten nämä vaihtoehdot vaikuttavat lopputulokseen. Tällöin päättöksentekijät yrittävät toimia järkevästi, noudattaen olemassa olevia rutiineja ja sääntöjä” (Sinervo, 2011, 75). Myös Ryynäsen (2001) tulkinnan mukaan tarkastuslautakunnan toimiminen valtuuston apuelimenä on rajattua. Vaikka tietojensaantioikeus on

lailla suojattu, ”on perusteltu syy kysyä, täyttääkö pelkästään nykymuotoinen tarkastuslautakuntajärjestelmä tätä vaatimusta. Tarkastuslautakunta ei ahtaasti tulkiten voi kohdistaa huomioita hallinnon yksittäistoimiin, elleivät ne liity valtuuston toteuttamaan tavoiteasetteluun. Näin ollen iso osa kuntalaisten kannalta keskeistä päätöksentekoa jää tarkastuslautakunnan toimivallan ulkopuolelle.” (Ryynänen, 2001, 52 – 53).

Arviointitehtävälle kohdistuu edellä kirjoitettuun perustuen tilintarkastustehtävälle määritellyistä riippumattomuusvaatimuksesta poikkeavia odotuksia ja paineita, kun sen toteuttajana on kuntayhtymän viranhaltija. Poliittisen paineen uhkan sekä mahdollisuuden tietojen valikointiin ja suodattamisen pitäisi periaatteessa ohjata tarkastajaa soveltamaan ammatillisesti hyväksytyjä käytänteitä sekä arviointiin liittyvää tutkimustietoa taatakseen riippumattomuutensa myös arviointitehtävässä. Pitkälti riippuu myös arviointia valmistelevan ammattitaidosta, kuinka hyvin hän ensinnäkin tunnistaa – ja edelleen myös osaa soveltaa – hyviä arviointikäytänteitä.

3 KYSELYTYTKIMUS ULKOISEN TARKASTUSTOIMEN HENKILÖSTÖN RIIPPUMATTOMUUDESTA SAIRAANHOITOPIIREISSÄ

3.1 Tutkimusmenetelmä

Tutkimus on kuntasektorin ulkoisen valvonnan riippumattomuuden case- eli tapaustutkimus, jossa tutkimuksen kohteena ovat sairaanhoitopiirit ja niissä työskentelevä tarkastuslautakunnan alainen henkilöstö. Tutkimuksessa selvitettiin ennalta potentiaalisten vastaajien lukumäärä 100-prosenttisesti ottamalla yhteyttä jokaiseen sairaanhoitopiiriin. Näin ollen survey- eli kyselytutkimuksen aineistona oli koko perusjoukko: tutkimus kohdistui kaikkiin niihin sairaanhoitopiireihin, joissa suunnitteluvaiheessa todettiin olevan kohderyhmään kuuluvaa henkilöstöä (10/20 sairaanhoitopiiriä).

Tutkimus toteutettiin laatimalla sähköinen kyselylomake, joka on nähtävissä liitteenä 1. Sähköinen lomake valittiin menetelmäksi siitä syystä, että tutkimusaiheen eräät osa-alueet arvioitiin olevan vastaajille arkaluontoisia, jolloin anonymiteetin säilyttäminen oli ehdoton edellytys saada vastauksista mahdollisimman avoimet ja tuloksista luotettavat. Lisäksi sähköisen kyselytutkimuksen valintaa puolsi vastaajien maantieteellinen sijainti verraten laajalla alueella (Hirsjärvi, Remes, Sajavaara 1997, 182). Tutkimuksessa käytettiin Tampereen yliopiston tarjoamaa E-lomaketta.

Kysymyslomake muodostui kuudesta osa-alueesta. Osa kysymyksistä oli suljettuja monivalintakysymyksiä ja osa avoimia kysymyksiä. Aineistoa on näin ollen myös analysoitu sekä määrällisesti että laadullisesti: kvantitatiivisen aineiston lisäksi tutkimukseen sisältyy kvalitatiivinen aineisto, jonka tarkastelussa on käytetty tekstianalyysia. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa on muuttujien mitta-asteikkona nominaaliasteikko. Kvalitatiivinen analyysi syventää vastaajien näkemyksiä ja siten myös tutkimustuloksia. Tuloksissa käytetyt tilastot, kuviot ja taulukot on laadittu Excel-avusteisesti. Tutkimuksessa on käytetty sekä yksisuuntaista- että ristiintaulukointia. Jakaumia on esitetty frekvenssitaulukoina ja niiden graafisina kuvauksina.

3.1.1 Tulosten luotettavuus ja yleistettävyys

Kysymyslomake lähetettiin kaikille kohderyhmään kuuluville henkilöille kymmeneen eri sairaanhoitopiiriin, joissakin sairaanhoitopiireissä useammalle henkilölle. Perusjoukon koko oli 16. Vastauksia saatiin yhteensä 11 kappaletta. Vastausprosentti oli näin ollen 69. Kato muodostui suurehkoksi siihen nähden, että vastaajia pyrittiin sitouttamaan ennalta. Kysymysten osittaisesta henkilökohtaisuudesta johtuen kato voidaan nähdä myös johtopäätöksenä aiheen arkaluontoisuuteen liittyen.

Luotettavuuden lisäämiseksi valittiin tutkimusajankohdaksi toukokuu, jolloin vuosittainen tilintarkastus- ja arviointityö oli kuntayhtymissä saatu päätökseen lakivelvoitteen mukaisesti. Ajankohta arvioitiin olevan vähiten kiireinen vastaajien työn kannalta, jolloin vastaamiseen oli mahdollista paneutua perusteellisemmin. Edelleen luotettavuutta lisäsi anonymiteetti. Myös oletama siitä, että tutkimusta valmisteleva yhteydenotto kaikkiin sairaanhoitopiireihin sitoutti ja osaltaan myös keskustelututti vastaajia ennalta, lisäsi tutkimuksen luotettavuutta.

Toisaalta eräät kysymykset vaativat vastaajalta erityistä itsearviointia ja rehellisyyttä, jolloin tutkimuksen luotettavuutta heikentäväksi tekijäksi voitiin arvioida se, että kohderyhmä ei ole vastannut riittävän avoimesti. Etukäteisyhteydenotosta huolimatta ei ollut ennalta selvää, kuinka vakavasti vastaajat olivat kyselyyn suhtautuneet, eli olivatko pyrkineet vastaamaan huolellisesti ja rehellisesti. Sähköisen, anonyymien kyselyn heikkous yleisellä tasolla on edellä mainittu riski (Hirsjärvi ym. 1997, 182).

Vastauksissa ei esiintynyt viitteitä siitä, että kysymyksiä ei olisi tulkittu oikein. Tämä osaltaan lisäsi tutkimuksen luotettavuutta. Tutkimuksessa saatiin vastaukset tutkimusongelmaan, joten validiteetin voidaan arvioida olevan jokseenkin korkea.

Tulokset voidaan yleistää jossain määrin koko kuntasektorille, koska vastaava ulkoisen tarkastuksen toiminto on esimerkiksi myös suurimmissa kaupungeissa. Tutkimuksen yleistettävyttä varten tiedusteltiin tutkimuksen ulkopuolella sähköpostitse kahdeksan suurimman kaupungin ulkoisen tarkastuksen yksikön vastaavaa resursointia. Arvio yleistettävyyydestä perustuu siten sekä epäviralliseen rinnakkaiskartoitukseen että kuntalakiin.

3.2 Tutkimustulokset

Sähköisesti lähetetty kysymyslomake sisälsi 32 erillistä kysymystä, jotka oli jaettu kuuteen eri kokonaisuuteen. Kysymysryhmät olivat 1) vastaajan taustatiedot, 2) työnkuva ja työjärjestelyt, 3) tilintarkastusalan normiperusta, 4) tarkastus- ja arviointitehtävien riippumattomuus, 5) palkkaus sekä 6) muut täydentävät avoimet kysymykset. Kysymyslomake on tutkimuksen liitteenä 1.

3.2.1 Henkilöiden taustatiedot

Taustatiedoissa kartoitettiin vastaajien koulutustaustaa, tilintarkastusalan auktorisointia, eli erillisen tutkinnon kautta saatua lupaa toimia yksityisen tai julkisen sektorin vastuunalaisissa tilintarkastustehtävissä, sekä sitä, kuinka pitkään vastaajat ovat työskennelleet sairaanhoitopiirissä tarkastus- ja arviointitehtävissä. Taustatietoja koskevan kolmiosaisen kysymyssarjan avulla pyrittiin tutkimuksessa löytämään yhtäläisyyksiä ja riippuvuussuhteita myöhemmin esiteltäviin vastauksiin.

Auktorisointeja ovat esimerkiksi JHTT (julkishallinnon ja -talouden tilintarkastaja), KHT (keskukauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja), HTM (kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja), tai muu, kuten sisäisen tarkastuksen, auktorisointi. Julkisen sektorin JHTT-tutkinnon järjestämisestä ja tutkintovaatimusten määrittelemisestä huolehtii Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta, joka on valtiovarainministeriön toimialaan kuuluva lakisääteinen lautakunta. Tutkinnon sisällön määrittelee valtiovarainministeriön päätös julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnon sisällöstä (1051/2005) (vm.fi/jhtt-lautakunta).

Kaikki 11 vastaajaa ilmoitti suorittaneensa ylemmän korkeakoulututkinnon. Erillistä opinto-suuntaa ei tutkimuksessa kysytty. Neljällä vastaajalla oli JHTT-auktorisointi ja yhdellä heistä lisäksi ”muu” auktorisointi. Seitsemällä ei ollut auktorisointia lainkaan.

Vastaajista neljä oli työskennellyt sairaanhoitopiireissä jo yli kymmenen vuotta, viisi oli työskennellyt 1-5 vuotta, ja kaksi vasta alle vuoden. Keskipitkää työsuhdetta ei ollut kenelläkään vastaajista (5-10 vuotta). Taustatiedot on esitetty kokonaisuudessaan seuraavassa taulukossa.

TAULUKKO 3: Vastaajien taustatiedot

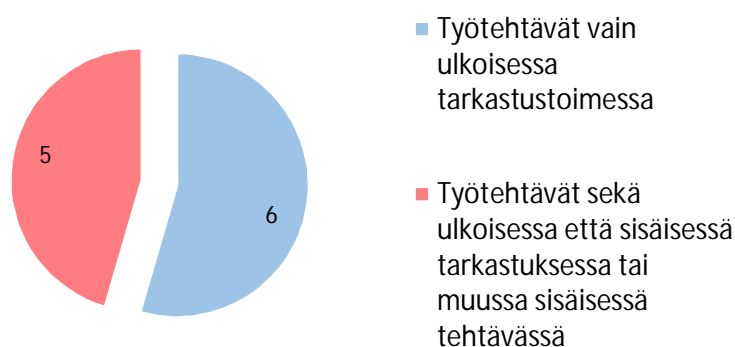
Tutkinto			Auktorisointi			Työskentelyaika SHP:ssa			
Ylempi korkea- koulu- tutkinto	Alempi korkea- koulu-tut- kinto	Muu	Ei	JHTT	Muu	Alle 1 vuotta	1 - 5 vuotta	5 - 10 vuotta	Yli 10 vuotta
11	-	-	7	4	1	2	5	-	4

Taulukko osoittaa, että vastaajien taustatiedoissa on jonkin verran hajontaa: Tarkastus- ja arviointitehtävissä työskenteli tutkimushetkellä työntekijöitä, joita kaikkia yhdisti täysin ainoastaan ylempi korkeakoulututkinto.

3.2.2 Työnkuva ja työjärjestelyt

Kysymysryhmän tarkoitus oli selvittää olosuhteita, joissa vastaajat sairaanhoitopiireissä toimivat. Kysymyksissä selvitettiin tarkastustoimen kaksoisrooleja, useammalle sairaanhoitopiirille jaettua työpanosta, työtehtävien sisältöä, tarkastuksista raportointia sekä muita mahdollisia toimeksiantojen vastaanottamiskäytänteitä eri tahoilta.

Kaksoisrooleja ei tutkimushetkellä esiintynyt kuin yksi siltä osin, kuin työpanosta on myyty toiselle sairaanhoitopiirille. Tällaisen kaksoisroolin yleistettävyys tutkimuksen kannalta on tältä osin heikko. Kymmenen vastaajaa työskenteli vain yhden sairaanhoitopiirin palkkalistalla. Sen sijaan merkittävä havainto kaksoisroolien näkökulmasta oli se, että vain kuusi vastaajaa yhdestätoista työskenteli ainoastaan ulkoisen tarkastuksen ja arvioinnin tehtävissä. Toisin sanoen heidän toimeksiantonsa tulevat vain tarkastuslautakunnalta ja/tai tilintarkastajalta, tai he muutoin itse laativat oman tarkastussuunnitelmansa ja -kohteensa omaan arvioonsa perustuen.

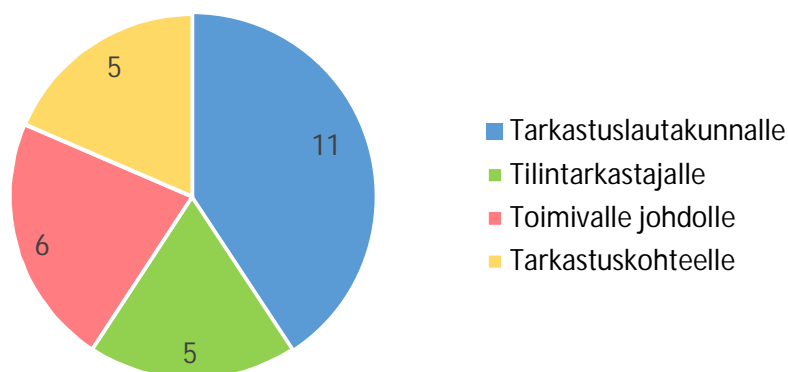


KUVIO 5: Työtehtävät ulkoisessa tarkastustoimessa ja kaksoisroolissa (lkm)

Viisi vastaajaa siis otti työtehtäviä vastaan myös muilta, kuin tarkastuslautakunnalta ja tilintarkastajalta saman sairaanhoitopiirin sisällä. Kyseessä on kaksoisrooli, jossa toimeksiannot tulevat osin toimivan johdon taholta. Lisäksi huomionarvoista on, että näistä viidestä kolmella oli ulkoisessa tarkastuksessa myös tilintarkastajaa avustava tehtävä.

Kaikki viisi saman sairaanhoitopiirin sisällä kaksoisroolissa olevaa vastaajaa työskenteli sisäisessä tarkastuksessa. Yksi vastaaja kertoi lisäksi tekevänsä myös konsulttityyppisiä toimeksiantoja. Sisäinen tarkastus on sairaanhoitopiirin hallituksen ja -johtajan alaista toimintaa, jota toteutetaan vahvistetun vuosisuunnitelman mukaisesti.

Kysymys siitä, kenelle vastaaja raportoi tarkastuksistaan, on avattu seuraavassa kuviossa.



KUVIO 6: Jakauma tarkastustuloksista raportoinnissa

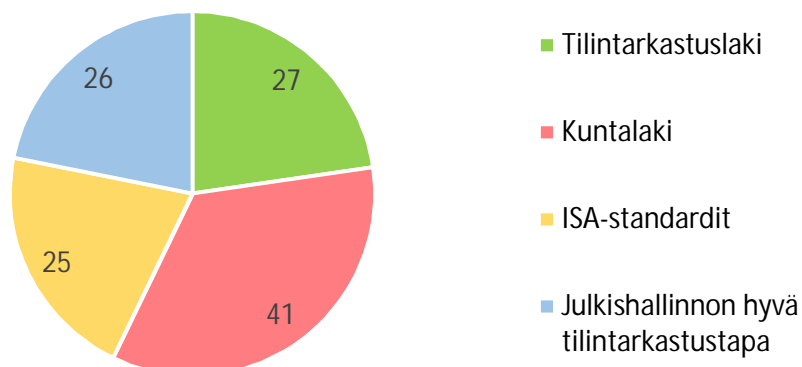
Kaikki vastaajat raportoivat tarkastuslautakunnalle. Kuvio kertoo lisäksi siitä, mille muille tehoille tarkastuslautakunnan lisäksi raportoitiin. Kysyttäessä, kenelle muulle vastaajat raportoivat, saatiin tulokseksi selkeä kahtiajako: Ne, jotka raportoivat myös muille, kuin lautakunnalle, raportoivat kattavasti sekä tilintarkastajalle, toimivalle johdolle että tarkastuskohteelle. Tämä havainto ei näy edellisestä kuvioista, vaan selittyy muun vastausaineiston mukaan sillä, että työtehtäviä on sekä sisäisessä että ulkoisessa tarkastuksessa. Sisäisen tarkastuksen tehtävistä ja tuloksista raportoidaan johdolle, ja siten herkemmin myös tarkastuskohteelle.

Sen sijaan ne henkilöt, jotka tekivät työtä vain ulkoisessa tarkastuksessa, raportoivat pääsääntöisesti vain tarkastuslautakunnalle. Näitä henkilöitä on edellä mainitusti aineistossa kuusi.

Vain kaksi heistä raportoi lisäksi toimivalle johdolle ja tarkastuskohteelle. Siten koko aineistosta vain neljä vastaajaa (36 %) teki työtä ainoastaan tarkastuslautakunnalle ja tilintarkastajalle, ja myös raportoi ainoastaan niille.

3.2.3 Tilintarkastusalan normiperusta

Erityisesti tilintarkastusta, mutta myös arviointitoimintaa, ohjaavat erilaiset normit. Tutkimuksessa oli siten keskeistä selvittää, millaiseen normiperustaan sairaanhoitopiirien tarkastushenkilöstö tukeutuu työssään ja mikä ammattiohjeistus on heille itselleen merkityksellisin. Ensimmäisessä kysymyksessä oli annettu valmiiksi neljä eri vaihtoehtoa, jotka pyydettiin laittamaan tärkeysjärjestykseen. Asteikko oli 1) tärkeä, 2) melko tärkeä, 3) vain vähän tärkeä ja 4) ei lainkaan relevantti. Vastaukset pisteytettiin analyysissa siten, että tärkein sai neljä pistettä, melko tärkeä sai kolme, vain vähän tärkeä sai kaksi ja ei lainkaan relevantti sai nolla pistettä.



KUVIO 7: Normiperustan tärkeys sairaanhoitopiirien tarkastus- ja arviointityössä

Kuvio osoittaa, että kuntalaki on keskeisin vastaajajoukon työtä ohjaava normi. Tilintarkastuslaki, kansainväliset tilintarkastusalan ammattistandardit ja JHTT-yhdistyksen laatima julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa ovat keskenään yhtä merkityksellisiä tässä kokonaisuudessa. Yksi vastaaja ilmoitti, että kuntalaki ei ole hänen työssään lainkaan relevantti, mutta kymmenelle vastaajalle kuntalaki oli tärkein.

Edellistä seurasi jatkokysymys, jossa vastaaja sai kertoa muita keskeisiä ohjaavia ohjeistuksia tai standardeja työssään. Neljässä vastauksessa tuli esiin sairaanhoitopiirin omat ohjeet, kuten

tarkastussäännöt ja hallintosäännöt. Yksi mainitsi ”*arviointitutkimuksen hyvät käytännöt*” ja yksi ”*itsesäilytysvaiston*”.

Eräs JHTT-tilintarkastaja nosti esiin vastauksessaan lisäksi ”*Public Sector Accounting Standards Boardin antama IPSAS-standardi sekä INTOSAI:n standardit*”. IPSAS-standardit ovat julkisen sektorin kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat standardit, joita ei Suomessa ole otettu kansallisesti käyttöön. Niiden käyttökelpoisuus on Euroopan Unionin komissiossa arvioitu sellaisenaan sovellettavana heikoksi EU:n jäsenvaltioissa (Euroopan komissio 2013). INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions) on kansainvälinen ylimpien tarkastusviranomaisten järjestö, joka myös laatii omat standardinsa. Tämän tutkimuksen riippumattomuusnäkökulman kannalta edellä mainitut eivät ole keskeisiä normeja.

Seuraavaksi kyselyssä pyydettiin arvioimaan, kuinka vastaajien mainitsemat normit käytännössä toteutuvat heidän työssään. Vastauksessa pyydettiin pohtimaan vastaajan omaa suhtautumista kyseisiin normeihin sekä niiden sisällön tuntemusta ja soveltamista käytännön työssä arjessa. Kysymyslomakkeen saatekirjeessä pyydettiin painottamaan riippumattomuuden ja objektiivisuuden näkökulmia kaikissa vastauksissa.

Kuntalaki nousi aiemmin esitellyssä kysymyksessä (kuvio 7) tärkeimmäksi normiksi tarkastus- ja arviointityössä. Vastaajat arvioivat avoimessa, täydentävässä vastauksessaan kuntalain soveltamista erityisesti käytännön arjessa. Kahdeksassa vastauksessa lain arvioitiin soveltuvan hyvin työelämään.

- ”*Normit luovat tarkastustyön perustan ja niistä voi hakea tukea erilaisissa tulkintaa vaativissa tilanteissa. Normiperusta on hyvä, vaikkakaan kaikkia kansainvälisten standardien mukaisia käytäntöjä ei voi soveltaa Suomen oloissa, jossa toiminta perustuu kansalliseen lainsäädäntöön ja viranomaisen antamiin sitoviin ohjeisiin.*”
- ”*Kuntalaki ja ylipäätään muukin lainsäädäntö on luonnollisesti tärkeää, koska on arvioitava, onko kuntayhtymän toiminnassa noudatettu lakeja.*”
- ”*Oikeastaan tämän myyntityön/palvelun osalta kuntalaki ja shp:n omat säännöt ohjaavat työskentelyä lähes täysin.*”

- *”Kuntalaki ja sairaanhoitopiirin omat säännöt muodostavat merkittävän pohjan työlleni”*
- *”Tarkastuslautakunnan esittelijän ja sihteerin työssä sekä arvioinnin suorittamisessa kuntalain normisto on peruslähtökohtana.”*

Yleisesti kuntalain merkitys arvioitiin paitsi tärkeäksi, osassa vastauksia myös välttämättömäksi. Kansallinen lainsäädäntö nousi esiin useammassakin vastauksessa. Arviointitoiminnan osalta kuntalaki katsottiin eräässä vastauksessa kuitenkin niukaksi, jolloin arviointia ohjasivat enemmänkin *”tieteellisen raportoinnin pelisäännöt”*. Kukaan ei pohtinut vastauksessaan sitä, kuinka hyvin tuntee työtä ohjaavaa normistoa. Vastauksissa painottuivat siten vain kansallisen lainsäädännön tärkeys - erityisesti kuntalaki – sekä sairaanhoitopiirien omat ohjeistukset. Muita normeja ei tämän kysymyksen yhteydessä edes mainittu, vaikka aiemmin kysymyslomakkeessa oli jo tiedusteltu muun normiston soveltuvuudesta omassa työssä.

Kysymyslomake eteni edelleen samassa aiheessa syventyen julkisen sektorin tarkastustyöhön. Vastaajilta kysyttiin, näkevätkö he joitakin ongelmia tai puutteita mainittujen normien soveltamisessa julkisen sektorin tilintarkastuksessa, ja jos, niin millaisia. Normeja olivat jo aiemmin mainitut kuntalaki, tilintarkastuslaki, ISA-standardit ja julkisen hallinnon hyvä tilintarkastustapa sekä lisäksi vastaajien itse mainitsemat normit. Kahdeksan vastaajaa oli sitä mieltä, että normit sopivat joko hyvin tai pääsääntöisesti hyvin myös julkiselle sektorille, kun lisäksi huomioidaan myös toimiala ja organisaation omat säännöt. Kukaan vastaajista ei pohtinut asioita erityisesti riippumattomuuden ja objektiivisuuden näkökulmasta, vaan kaikki vastaukset oli kirjoitettu yleisellä tasolla.

- *”Lähtökohtaisesti kyseiset normit ja ammattistandardit soveltuvat hyvin myös julkisen hallinnon tilintarkastukseen ja tarkastustoimintaan.”*
- *”mielestäni ne soveltuvat hyvin” ja ”kyllä sopivat”*

Kritiikkiä mainittujen normien osalta tuli lähinnä kansainvälisten standardien käyttöön liittyen. Kaksi vastaajaa pohti asiaa seuraavasti:

- *”Pääasiassa soveltuvat. Kansainväliset tilintarkastusstandardit vähemmän läsnä sairaanhoitopiirin tarkastuksessa.”*

- ”Kansainväliset yksityisen puolen tilintarkastusalan ammattistandardit (ISA, IIA:n sisäisen tarkastuksen standardit) sopivat noudatettavaksi soveltuvin osin. Niistä ei voi muodostua lakeihin ja asetuksiin rinnastettavaa normistoa. Jos ko. standardien periaatteita halutaan saattaa sitovasti noudatettavaksi, tulee asiasta päättää kansallisella tasolla ja riittävän yksilöidysti. Ja jos lailla velvoitetaan noudattamaan esim. ISA-standardeja, tulee näiden standardein olla julkisesti ja ilmaiseksi saatavilla kuten muukin kansalaisia velvoittava normisto (lait, asetukset, VNP:n mm. Finlexissä)”

Yhteenvedona sekä normiston käytöstä että sen soveltuvuudesta sairaanhoitopiirien ulkoisen tarkastuksen ja arvioinnin toimintoon voidaan todeta, että kuntalaki ja osittain sitä sivuava julkisen hallinnon hyvä tilintarkastustapa ovat keskeiset ammattiryhmän työtä ohjaavat normit. Myös tilintarkastuslaki nähtiin keskeisenä, ja sen arvioitiin soveltuvan julkisen sektorin tarkastukseen joko hyvin tai soveltuvin osin. Kansainväliset tilintarkastusalan ammattistandardit oli ainoa normi, joka sai osakseen kritiikkiä. Kuitenkin on huomioitavaa, että suurin osa vastaajista myös tunnusti ISA-standardien käytön ja soveltuvuuden myös julkisella sektorilla.

Vastauksissa tuli ilmi myös sisäisen tarkastuksen standardeja, joita eräät vastaajat noudattivat. Tässä tutkimuksessa niitä ei tämän enempää raportoida, koska aineiston perusteella voidaan tehdä johtopäätös, että ne, jotka mainitsivat niiden käytöstä, ovat myös niitä, joilla on kaksoisrooli sekä sisäisenä että ulkoisena tarkastajana. Sisäisen tarkastuksen normisto ja tehtävien sisältö ammattiohjeistuksen näkökulmasta ei ole tutkimuksessa oleellista.

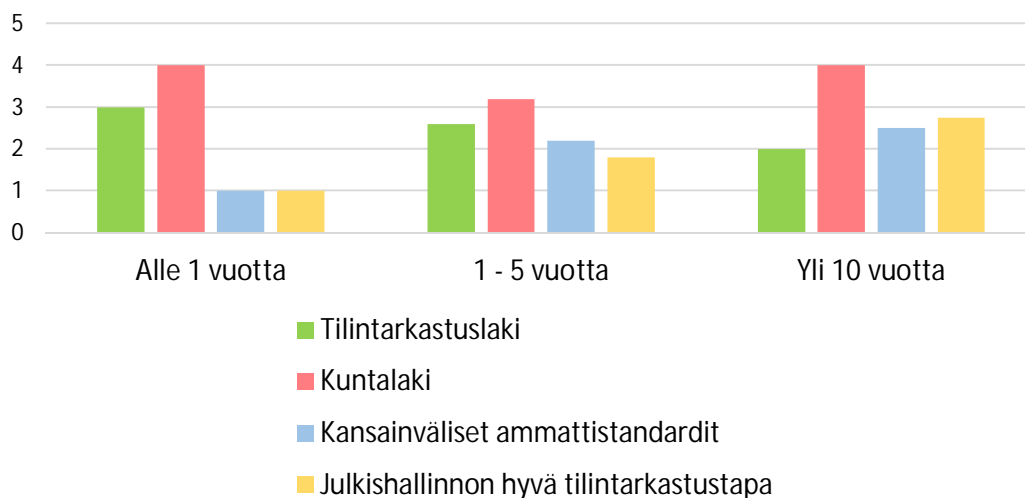
Kysymyslomakkeessa selvitettiin myös sairaanhoitopiirien omasta ohjeistuksesta riippumattomuuden näkökulmasta. Seitsemässä vastauksessa tuli esille, että riippumattomuusnäkökulma on huomioitu ulkoisen valvonnan osalta. Kaikki seitsemän vastaajaa ilmoitti, että ulkoinen valvonta on sääntöjen mukaan järjestettävä toimivasta johdosta riippumattomaksi. Säännöt, joissa riippumattomuudesta tapauskohtaisesti säänneltiin, olivat tarkastussääntö, hallintosääntö sekä Hyvä hallinto- ja johtamistapa -ohje. Säännöissä oli viittauksia myös kuntalakiin. Neljän vastauksen osalta voitiin tulkita, että ulkoisen valvonnan riippumattomuutta ei ole ohjeistettu omissa säännöissä lainkaan.

- ”Kyllä. Lähtökohtana on, että toiminta on riippumatonta. Arvioimme jokaisen tehtävän osalta riippumattomuuden, joka dokumentoidaan.”

- ”Kuntayhtymän hallinnon ja talouden valvonta järjestetään niin, että ulkoinen ja sisäinen valvonta yhdessä muodostavat kattavan valvontajärjestelmän. Ulkoinen valvonta järjestetään toimivasta johdosta riippumattomaksi. Ulkoisesta valvonnasta vastaavat tarkastuslautakunta, ulkoinen tarkastusyksikkö ja tilintarkastaja kuntalain ja tämän säännön mukaisesti. Muilta osin riippumattomuutta säädellään shp:n Hyvä hallinto- ja johtamistapaohjeessa.”

Yhteenvedona voidaan todeta myös, että sairaanhoitopiirien ulkoisessa tarkastuksessa työskenteleviä henkilöitä ohjasivat sekä ammatilliset että lainsäädännölliset normit. Ammattiryhmä koki kuntalain tärkeimmäksi lähtökohdaksi, mutta tiedosti myös tilintarkastuslain ja kansainvälisten tilintarkastusalan standardien tärkeyden ja soveltuvuuden omassa työssään. Avoimissa vastauksissa ei erikseen kukaan maininnut julkisen hallinnon hyvä tilintarkastustapa -ohjeistusta, mutta muutoin se nousi yhtä tärkeään asemaan pisteytyksessä kuin tilintarkastuslaki ja kansainväliset standarditkin. Kansainvälisten standardien noudattamisen ja soveltuvuuden kritisointia esiintyi ainoastaan JHTT-tutkinnon suorittaneiden vastauksissa.

Kun analysoitiin normien tärkeyttä suhteessa siihen, kuinka kauan vastaaja oli työskennellyt sairaanhoitopiirin ulkoisessa tarkastuksessa, tehtiin myös havainto, että pisimpään (yli kymmenen vuotta) olleet korostivat tärkeinä normeina paitsi kuntalakia, myös julkisen hallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Sen sijaan alle vuoden palvelussuhteessa olleet asettivat tärkeimmäksi kuntalain, ja sitä seuraavaksi tilintarkastuslain.



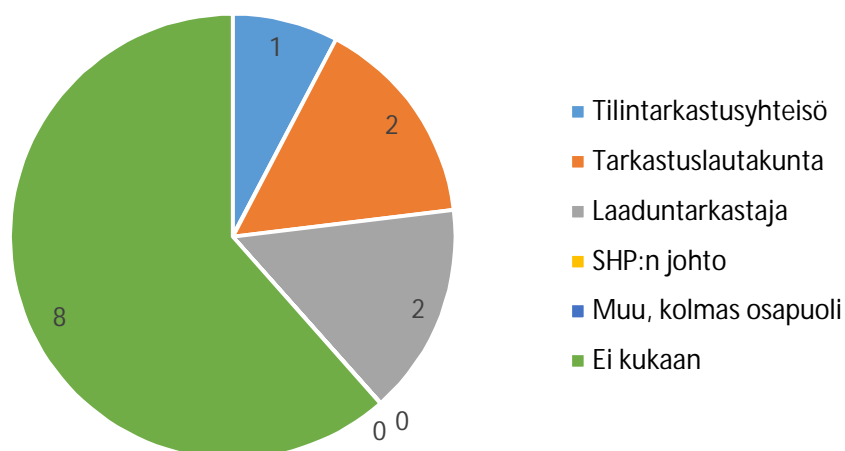
KUVIO 8: Ulkoiseen tarkastukseen ja arviointiin sovellettavien normien ja sääntelyn tärkeys palvelussuhteen keston mukaan

Kuvio 8 osoittaa, että palvelussuhteen keston myötä tilintarkastuslain merkitys väheni ja julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa korostui. Myös ammattistandardien merkitys nousi osana työtä, kun palvelussuhteen kesto piteni. Kuviossa on käytetty painotettua laskentaa, jossa ”tärkein” normi sai arvosanan 4, ”melko tärkeä” arvosanan 3, ”vain vähän tärkeä” arvosanan 2 ja ”ei lainkaan relevantti” arvosanan 0. Kuntalain tärkeys korostuu kuviossa yhtä poikkeamaa lukuun ottamatta, kun yksi vastaaja ilmoitti lain olevan epärelevantti (tosin tulkintaa tehdessä voi olla syytä epäillä, että kysymyslomaketta täyttäessä on vastaajalle sattunut epähuomiossa valintavirhe).

3.2.4 Tarkastus- ja arviointitehtävien riippumattomuus

Kysymyssarjan tarkoitus oli selvittää, millaista riippumattomuuden arviointia ja varmistamista tutkimuksen kohderyhmään oli kohdistunut eri osapuolten taholta. Lisäksi selvitettiin, miten henkilöstö itse koki oman riippumattomuutensa ja objektiivisuutensa työssään ja millaista kritiikkiä he olivat saaneet osakseen. Vastaajia pyydettiin kertomaan tilanteita, joissa he olivat joutuneet pohtimaan asetelmaa sekä sitä, miten he itse suhtautuvat vallitseviin olosuhteisiin ja riippumattomuusvaateisiin.

Ensimmäisessä kysymyksessä selvitettiin, onko vastaaja joutunut antamaan selvitystä tarkastuslautakunnalle, tilintarkastusyhteisölle tai muille kolmansille osapuolille omasta riippumattomuudestaan. Kuvio 9 nähdään vastausten jakauma.



KUVIO 9. Ulkoisen tarkastustoimen henkilöstön riippumattomuutta varmistaneet tahot

Riippumattomuus on lakiin kirjattu velvoite. Tulosten kannalta on merkittävä huomio, että yhdestätoista vastaajasta kahdeksan ei ollut millään muotoa joutunut antamaan selvitystä riippumattomuudestaan eikä myöskään joutunut kolmannen, ulkopuolisen tahon arvioimaksi asiassa. Tämän kahdeksan vastaajan osalta voidaan siten todeta, että riippumattomuuden arviointi on jäänyt täysin tarkastusammattilaisen omalle vastuulle. Se, mitä kuntalaissa todetaan riippumattomuudesta tilintarkastuksen ja arvioinnin toiminnoissa, vaikuttaa tutkimustuloksen mukaan olleen vailla huomiota.

Kolme vastaajaa kertoi joutuneensa antamaan selvitystä riippumattomuudestaan. Kaikki kolme olivat JHTT-tutkinnon suorittaneita. Yksi vastaaja oli antanut selvityksen vastuunalaiselle tilintarkastajalle, ja kaksi sekä tarkastuslautakunnalle että JHTT-tutkinnon suorittaneita valvovalle laaduntarkastajalle. Tulosten mukaan riippumattomuuden varmistaminen kohdistui siten ainoastaan JHTT-tutkinnon suorittaneisiin, eikä lainkaan auktorisoimattomaan tarkastustoimen henkilöstöön. On myös huomionarvoista, että vastuunalainen tilintarkastusyhteisö ei pääsääntöisesti kiinnitä huomiota tarkastuksessa avustavaan tahoon tältä osin. Kuitenkin kuusi vastaajaa ilmoitti kyselyssä aiemmin tekevänsä myös vastuunalaista tilintarkastajaa avustavaa työtä. Poliittisin perustein valittava tarkastuslautakunta ei niin ikään noussut tuloksissa merkittävään rooliin tarkastushenkilöstön riippumattomuuden varmistajana.

Avoimessa vastauksessa oli mahdollisuus täydentää edellistä kysymystä. Kysymys oli ”Jos vastasit edellisessä kysymyksessä, että riippumattomuuttasi on tiedusteltu tai arvioitu, miten ja millaisia keskusteluja olet käynyt em. tahojen kanssa ja miksi?” Vastausten mukaan yhdessä sairaanhoitopiirissä sivutoimi-ilmoituksen tekeminen velvoitti kaikkia. Vastauksessa ei kuitenkaan analysoitu, kuka sivutoimi-ilmoituksen sairaanhoitopiirissä yleensä vastaanottaa ja mitä ilmoituksessa tarkemmin ottaen kysytään. Sivutoimi-ilmoituksen voidaan arvioida olevan koko henkilöstölle saman sisältöinen, jolloin tarkastustoimen lakiin kirjattu erityisvelvoite riippumattomuudesta saattaa jäädä vähemmälle huomiolle.

Yhdessä vastauksessa tuli ilmi, että riippumattomuuskysymyksen tullessa eteen tilannetta on tuotu oma-aloitteisesti esiin tarvittaessa. Sen sijaan kaksoisroolit ulkoisessa ja sisäisessä tarkastuksessa ovat aiheuttaneet keskustelua erilaisissa yhteyksissä.

- ”Tarkastuslautakunnan ja sairaanhoitopiirin johtajan kanssa on käyty keskustelu ”kaksoisroolista” ja sovittu periaatteet, joiden mukaan toimitaan. Tar-

kastuslautakunnan kanssa on mm. sovittu, että mahdolliset johtoon kohdistuvat selvityspyynnot hoidetaan tilintarkastajalle annettavan toimeksiannon kautta.”

- *”Vallitseva asetelma, kaksoisroolini sisäisenä ja ulkoisena tarkastajana on traditio ja maan tapa jota kukaan joka ei työskentele tarkastustehtävässä ei osaa kyseenalaistaa. Kun aina on ollut näin, miten muutenkaan olisi? Hallitus on ottanut kantaa säästöjen näkökulmasta kun asetelmaa on yritetty purkaa.”*
- *”Riippumattomuutta on tuotu esille oma-aloitteisesti aina, kun on käsitelty ulkoista tarkastusta koskevia asioita, joten sitä koskevia tiedusteluja on tullut vähän.”*
- *”shp:ssä on vaatimuksena että kaikki tekevät sivutoimi-ilmoitukset vuosittain. Ei keskusteluja.”*

Sairaanhoitopiirin toimivan johdon voidaan myös olettaa olevan kiinnostunut ulkoisen tarkastuksen riippumattomuudesta, mikäli johdolle on tärkeää asiakkaiden, eli kuntalaisten, luottamus. Tästä huolimatta johto ei tutkimuksen mukaan ollut missään yhteydessä arvioinut ulkoisen tarkastustoimen riippumattomuutta, ellei kyseessä ollut kaksoisrooli. Vastauksista voitiin tulkitä, että kaksoisroolin ongelmallisuus on tiedostettu, mutta sitä ei ole haluttu tai voitu purkaa. Yhden vastauksen mukaan ulkoisen tarkastuksen tehtävien osalta ylimpään johtoon kohdistuvan tarkastuksen tekee tilintarkastaja, eikä kaksoisroolissa oleva henkilö. Toisessa vastauksessa tuli esiin laajempi arvio kaksoisroolin ongelmallisuudesta ja sen tiedostamisesta valtakunnallisesti.

Tutkimustuloksen mukaan kohderyhmä oli itse kiinnittänyt huomiota riippumattomuuteensa verraten hyvin. Seitsemän vastaajaa kertoi itsearviointin olevan säännöllistä ja jatkuvaa. Kolme vastaajaa arvioi tapauskohtaisesti, ja vain yksi ei ollut koskaan arvioinut riippumattomuuttaan. Keskeisin tutkimushavainto oli jälleen kaksoisroolien tuomat haasteet:

- *”Joka päivä saan tietooni asioita sisäisen tarkastajan roolissa. Joudun pohtimaan salassapitokysymystä. Olen ainut valmistelija tarkastuslautakunnalle. Mitä vien sinne jos en sisäisen tarkastuksen asioita. Lautakunnassa kuulen*

salassa pidettäviä asioita, joita en saisi tietää kun keskustelen toimivan johdon kanssa.”

- *”Sisäisen tarkastuksen kiintiön mukaisten töiden vastaanottamisessa on joskus joutunut kieltäytymään tehtävästä, ettei itse joudu myöhemmin tilanteeseen jossa arvioisin omaa työtäni. Minulle on esimerkiksi talousjohdon taholta ehdotettu sisäisen tarkastuksen kiintiöstä tehtäväksi tietotilinpäätöstä. Tällainen työ ei mielestäni sopisi edes 100% sisäistä tarkastusta tekeväälle taholle.”*
- *”Jokaiseen sisäisen tarkastuksen toimeksiantoon liitetään riippumattomuuden arviointia koskeva asiakirja. Lähinnä riippumattomuuden arvioinnissa otetaan huomioon osallistuminen arviointiin lautakuntatyössä ja riippumattomuus suhteessa johtoon.”*
- *”Riippumattomuuden arviointi kuuluu jokaiseen toimeksiantoon. Jos tarkastuslautakunta käsittelee sairaanhoitopiirin johtajan tekemisiä, jäävään itseni. Vaikka valmistelen arviointikertomuksen tarkastuslautakunnalle. En ole läsnä allekirjoitustilanteessa.”*
- *”Olen vasta aloittanut tehtävässäni, joten puntaroin eri asioita, mm. riippumattomuutta aina uusia tehtäviä aloittaessani.”*

Ne vastaajat, jotka olivat vain ulkoisen tarkastuksen ja arvioinnin tehtävissä, raportoivat muun muassa seuraavaa: *”Arviointikertomuksen laadinnassa arvioin olenko kaikilta osin riippumaton kirjoittamaan sen sisältämistä eri aiheista.”*. Vastauksesta ei käynyt ilmi, mitä olivat sellaiset taustatekijät, joissa vastaaja joutui arviointikertomusta tehdessään pohtimaan arviointityönsä aihealueita. Tällaisessa tilanteessa arvioinnin riippumattomuus ja mahdollisimman tarkoituksenmukainen arviointi edellyttäisi, että tarkastuslautakunnalla olisi käytettävissään myös muuta henkilöstöä arvioinnin tekemiseksi ja että tapauskohtainen riippumattomuuslähtökohta myös tulisi oma-aloitteisesti esille.

- *”Arviointiaiheissa, joihin liittyy lähipiirini (joko sukulaisia tai ystäviä).”*
- *”Pyrin miettimään riippumattomuutta aina ennen kunkin tarkastuksen aloittamista.”*

Myös muita itsearviointia edellyttäviä tapauksia tuli esiin. Sairaanhoidopiirit ovat isoja työnantajia, jolloin myös sukulaisuussuhteet tarkastuskohteen kanssa saattavat tulla kyseeseen. Vastauksissa tuli esille yksi tällainen tapaus.

Seitsemän vastaajaa kertoi itsearvioinnin olevan säännöllistä ja jatkuvaa, mikä onkin riippumattoman tarkastuksen perusedellytys. Kaksoisrooli selittää osaltaan tätä pakkoa. Jos taas kyse ei ole kaksoisroolista ja henkilö joutuu silti jatkuvasti pohtimaan riippumattomuuttaan, voidaan toisaalta esittää myös päinvastainen kysymys: Voivatko olosuhteet myös muutoin olla sellaiset, joissa riippumattomuutta vaarantavia uhkia esiintyy jatkuvasti siinä määrin, että jokaisen tehtävän kohdalla on tarvetta pohtia riippumattomuuttaan aina uudelleen ja uudelleen.

Edellistä selittämään tutkimuksessa esitettiin kysymys, millaiset tilanteet tai käytännön tehtäväjärjestelyt vastaaja koki sellaisiksi, että hänen oma riippumattomuutensa saattaisi vaarantua. Vastauksissa pyydettiin pohtimaan ja erittelemään tilanteita, joissa vastaaja koki, että ei voi, tai ei mielellään, tarkasta jotakin tiettyä osa-aluetta tai tiettyjen henkilöiden toimintaa. Jälleen kaksoisrooli, eli työtehtävät sekä sisäisessä että ulkoisessa tarkastuksessa, nousi keskeiseksi.

- *”En voi sisäisenä tarkastajana ottaa kuntakonsernin tytäryhtiötä arvioinnin kohteeksi, koska siellä ovat samat poliitikot, jotka oman kuntayhtymäni hallituksessa pitävät valtaa. En voisi esittää kritiikkiä joutumatta itse pulaan. En siis tarkasta.”*
- *”Tilanteet, joissa tarkastuslautakunta arvioi sairaanhoidopiirin johtajan tekemisiä ja arviointikertomuksen allekirjoittaminen. Toistaiseksi kukaan ei ole pyytänyt tietoja tarkastuslautakunnan toiminnasta, joten siihen suuntaan ei ole tullut riippumattomuuden pohdintaa.”*
- *”...ei mennä toimivan johdon tontille ja on varottava ettei arvioinnin objektiivisuus vaarannu”*
- *”Jos sisäisen tarkastuksen toimeksianto liittyy läheisesti tarkastuslautakunnan arviointiin, tulkitseen oman riippumattomuuteni vaarantuvan. Johdon suhteen en ole kokenut riippumattomuuteni tähän mennessä vaarantuneen.”*

Erästä vastauksesta ilmeni, että kaksosrooli haittasi myös sisäisen tarkastuksen tehtävässä. Vaikka sisäisen tarkastuksen ongelmat eivät ole tutkimuksessa relevantteja, on silti huomion-arvoista, että asetelmasta on haittaa molemmissa tehtävissä. Myös tehtävissä, joissa organisaation sisältä pyydetään konsultaatiota ulkoiselta tarkastukselta valmisteilla olevassa asiassa, saattaa riippumattomuus vaarantua. Kyseeseen voisi tulla oman työn tarkastamisen uhka.

- *”Esim. silloin kun pyydetään kannanottoa valmisteilla olevaan asiaan, jolloin vaarana on, että osallistuu liiallisesti asian valmisteluun ja siten rajaa mahdollisuuden myöhemmin riippumattomasti tarkastella ko. asiaa.”*

Eräistä vastauksista tuli esille niin sanottu ”kirjaimellisuus”. Noudattamalla ohjeita ja tukeutumalla säännöksiin vastaajat välttävät riippumattomuutta vaarantavia tilanteita:

- *”Koen ettei riippumattomuuteni nykyisessä organisaatiossa vaarannu, kun minua koskevat henkilöstöpäätökset tekee tarkastuslautakunnan puheenjohtaja eikä sairaanhoitopiirin johtaja.”*
- *”Lähtökohtaisesti olen aina pyrkinyt säilyttämään neutraalin ja objektiivisen otteen ja työskentelytavan, ylipäättään ottaen siirtämällä tunteet sivuun ja käsittelemällä asiat faktapohjalta ja raportoimalla tiukasti toimeksiannon mukaisesti- tehtävärajauksen mukaan. Olen aina raporteissani lähtenyt liikkeelle kirjatusta tehtäväksi annosta ja asetetuista tehtävän tavoitteista ja pysyttäytynyt niissä.”*

Kun vastauksia tulkittiin ristiin, ei voitu kuitenkaan tehdä johtopäätöstä, että noudattamalla ohjeita ja tukeutumalla päätöshierarkiaan taattaisiin tarkastajan riippumattomuus. Vastauksissa ilmenee ristiriitoja, joissa samat vastaajat toisaalta toivat esille riippumattomuuttaan ohjeistukseen nojaten, mutta samalla kuitenkin arvioivat tilannekohtaisesti, voivatko sittenkään suorittaa esimerkiksi tiettyä arviointia. Johtopäätöksenä voidaan todeta, että esimerkiksi säännöt eivät takaa riippumattomuutta, vaan se on arvioitava laajemmin.

Kysymyssarjassa pyydettiin edelleen arvioimaan, kuinka usein riippumattomuus tai objektiivisuus on vaarantunut esimerkiksi tarkastuskohteen liiallisen läheisyyden, painostuksen tai muun toiminnan seurauksena. Kuusi vastaajaa ilmoitti, että ei koskaan, ja neljä arvioi vaarantumista

tapahtuneen harvoin. Yksi vastaaja koki, että vaarantumisen uhka on jatkuvaa ja sitä tapahtuu useita kertoja kuukaudessa. Edelleen tapauksessa oli kyse kaksoisroolista.

- *”Olen saanut tietooni asioita toisessa roolissa. Mitä voin kertoa ja kenelle? Kuuluuko tarkastuslautakunnan arviointikertomuksessa näkyä sisäisen tarkastuksen tuloksena saatua tietoa arvioinnin perusteena? Miten erittelen saaman tiedon käytön?”*
- *”Sisäisenä tarkastajana tiedän sellaisia asioita, joita ulkoisena tarkastajana en tietäisi. Sisäisessä tarkastuksessa saatujen tietojen esittäminen tarkastuslautakunnassa on aina pohdinnan paikka.”*

Edellä olevassa siteerauksessa osoittautuu konkreettiseksi se, että tarkastajalla olisi myös mahdollista suodattaa lautakunnalle esimerkiksi omien intressiensä mukaista tietoa.

- *”Aiemmin minulla oli etu saada olla mukana shp:n ylimmän johdon viikko-/suunnittelu- ja valmistelupalavereissa, jotta saisin tiedon missä aina kulloinkin mennään. Samanaikaisesti työhuoneeni sijaitsi hallinnon ja huollon keskusjohdon yhteydessä ja kanssakäyminen oli tietty jatkuvaa. On aika selvää, että > 10 vuoden yhteistoiminta operatiivisen johdon edustajien kanssa teki allekirjoittaneesta eräällä tavalla työyhteisöjäsenen. Tältä osin on saattanut toki ilmetä teoriassa ongelmia täydellisen objektiivisuuden säilyttämisessä, mutta olen aina kuitenkin pitänyt työasiat & niiden hoidon erillisasioina ja kuitenkin pyrkinyt etenemään es. ”lähipiiriä” koskevien tilaustoimeksiantojen suorittamisessa 100 % tunteettomasti.”*

Jatkokysymys liittyen objektiivisuuden säilyttämiseen erilaisissa olosuhteissa toi ilmi, että osa vastaajista koki voineensa säilyttää objektiivisuutensa melko hyvin. Yhden kaksoisroolissa olevan vastaajan mukaan objektiivisuus säilyi riippumattomuusasetelmasta huolimatta: *”Pyrin välttämään kaksoisroolien muodostumista, jolloin tilanteita ei juuri ilmene”*. Vastauksista ei voida kuitenkaan tulkita, miten objektiivisuus oli mahdollista säilyttää asetelmasta huolimatta. Suurin osa vastaajista (7) vastasi kuitenkin tämän kysymyksen kohdalla, että erityisiä ongelmia ei ole ollut.

- *”En ole koskaan kokenut sellaisia tilanteita. Teoriassa hyvin läheiset ystävyssuhteet tai sukulaisuus voisivat olla tällaisia.”*
- *”Ei ole tainnut tulla eteen sellaisia tilanteita.”*
- *”En osaa sanoa”*
- *”Teen arviointia aina objektiivisesti noudattaen arvioinnin periaatteita.”*

Riippumattomuus oli tutkimuksen mukaan siis vaarantunut useammin kuin vastaajan todellinen objektiivisuus työssä. Riippumattomuutta heikentävät tekijät liittyivät ensisijaisesti kaksoisrooliin sisäisessä ja ulkoisessa tarkastuksessa, mutta myös muita yksittäisiä tekijöitä mainittiin. Yhden vastaajan kohdalla tästä roolista oli muodostunut todellinen ongelma ja aiheutti merkittävää haittaa työssä.

Vastaajien ryhmässä oli myös henkilö, joka teki työtä kahdessa eri sairaanhoitopiirissä. Keskeinen uhka oli vastaajan mukaan se, että sairaanhoitopiirit kilpailevat asiakkaista keskenään. Näin ollen ajoittain tuli eteen tilanne, jossa henkilö oli joutunut miettimään omaa rooliaan *”esimerkiksi palvelujen ostamisen kohdalla”*. Vastauksessa ei selitetty asiaa tarkemmin tältä osin. Tutkimuksen kannalta voidaan siten vain todeta, että objektiivisuus voi vaarantua myös siksi, että sama henkilö tuottaa palvelua myös toiselle sairaanhoitopiirille. Käytännössä tämän voidaan arvella toteutettavan niin, että virka tai toimi on yhdessä sairaanhoitopiirissä, josta käsin toiselle sairaanhoitopiirille myydyt tarkastuspäivät laskutetaan. Eteen saattaa tulla tilanne, jossa tarkastajan palkanmaksajana olevan sairaanhoitopiirin etu menee kilpailutilanteessa edelle.

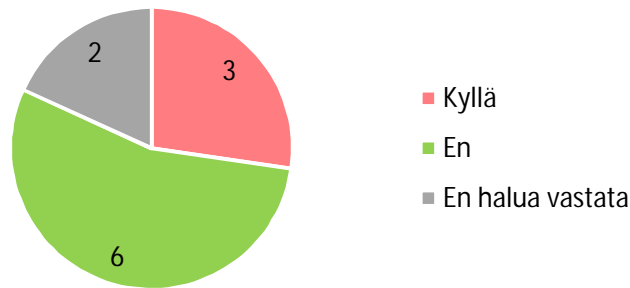
Kysymyssarja eteni käytännön toimenpiteitä koskevaan kysymykseen, jossa kysyttiin, ovatko vastaajat joskus kieltäytyneet jostakin tehtävästä tai ryhtyneet toimenpiteisiin riippumattomuutensa ja objektiivisuutensa säilyttämiseksi. Toimenpiteinä mainittiin läheisistä ystävyssuhteista pidättäytyminen sekä kieltäytyminen lähipiiriin kohdistuvista tarkastus- ja arviointitehtävistä. Kaksoisrooli toi esiin myös sen, että eräs vastaaja on kieltäytynyt sisäisen tarkastajan roolissa tarkastamasta kuntayhtymän tytäryhtiötä, jonka hallituksessa on puheenjohtajistossa samoja henkilöitä kuin kuntayhtymän hallituksessa. Vastaaja ilmoitti, että *”ei lähde tarkastamaan esimiehensä toimintaa”*. Viisi vastaajaa ilmoitti, että he eivät ole koskaan olleet tilanteissa, joissa olisi heidän omasta mielestään pitänyt kieltäytyä tehtävästä tai ryhtyä muihin toimenpiteisiin riippumattomuuden ja objektiivisuuden säilyttämiseksi.

Tutkimuksessa kysyttiin painostuksen esiintymistä sairaanhoitopiirin toimivan johdon tai muun tahon suunnalta. Toimivan johdon taholta ei ollut juurikaan painostettu ulkoista tarkastajaa. Yhden vastaajan mukaan häntä oli *”kehotettu ohjaamaan tarkastuslautakuntaa hallintojohtajan toimesta”*. Sen sijaan muut, kolmannet osapuolet, olivat vastausten mukaan esittäneet kritiikkiä tai paheksuneet ulkoisen tarkastuksen työtä eräiltä osin. Kolmansia osapuolia ovat esimerkiksi sairaanhoitopiirin muu organisaatio kuin toimiva johto, kuntalaiset tai ulkopuoliset poliitikot.

- *”Kyllä, shp:n hallituksen pj. on selkeästi paheksunut sitä että arvioimme eräitä toimintoja.”*
- *”Kuntayhtymän suurimman jäsenkunnan johtavat virkamiehet haluavat ohittaa virallisen päätöksentekojärjestyksen ja ohjata suoraan kuntayhtymän toimintaa, mihin heillä on oikeus vain kuntayhtymän valtuuston kokousten kautta. Tarkastuksiini on suhtauduttu vihamielisesti, koska niissä on esitetty kuntayhtymän ja omistajakunnan keskinäisiä tehtäväjärjestelyjä koskevaa kriittistä arviointia ja osin yhteistoiminnan purkua tehottomuuden ja kalleuden vuoksi.”*
- *”Korkeintaan lievää närkästystä tarkastuskohteelta joskus kun lautakunnan antama kritiikki arviointikertomuksessa on koettu liian kovaksi.”*
- *”En painostusta, mutta pientä vaikuttamisyritystä tarkastuksen suuntaamiseksi on joskus ollut havaittavissa. Noiden asioiden käsittely on osa ammattitaitoa.”*

Erään vastauksen mukaan painostus tarkastajaa kohtaan oli ollut *”loukkaavaa ja tarkoituksen hakuista”* eräässä vaikeassa sairaanhoitopiiriä koskettaneessa tapauksessa, jossa oli *”yritetty peräänkuuluttaa syntipukkia ja valvontavastuuta”*. Painostukseen olivat vastaajan mukaan syyllistyneet yhteistyössä tarkastuslautakunnan puheenjohtaja sekä sairaanhoitopiirin johtaja. Tilintarkastusta ja arviointia koskevat kuitenkin omat säännöksensä. Esimerkiksi tilintarkastus perustuu paitsi suunnitteluun, myös monelta osin otantaan, ja arviointi edelleen arviointisuunnitelmaan, jolloin ulkoisen tarkastuksen ei ole mahdollista havaita kaikkea organisaatiossa tapahtuvia asioita. Erityisesti väärinkäytöksiä voi olla vaikea havaita, koska niitä todennäköisesti pyritään tarkoituksella peittelemään.

Tutkimuskysymykset etenivät edelleen kohderyhmän poliittiseen sitoumukseen. Kysymys oli relevantti muun muassa siksi, että ulkoinen tarkastus toimii tarkastuslautakuntien alaisuudessa, ja lautakuntien jäsenet ovat poliittisin perustein nimettyjä. Vastauksista ilmeni, että kohtuullisen merkittävä osa kohderyhmästä on poliittisesti sitoutunutta ja myös ilmoittivat siitä avoimesti.



KUVIO 10: Ulkoisen tarkastustoimen henkilöstön poliittinen sitoutuminen

”En halua vastata” (2 kpl) voidaan tulkita monella tapaa. Se voi olla vastaus tutkijalle, että poliittinen sidonnaisuus on asiana niin henkilökohtainen, ettei sitä tarvitse ilmoittaa millään muotoa. Toisaalta ”en halua vastata” voidaan tulkita myös eräänlaiseksi välimuodoksi, jossa vastaaja epäröi kertoa asiasta suoraan. Johtopäätös kysymyksestä oli kuitenkin, että kohderyhmä ei ole riippumaton siltä osin, kuin kyse on poliittisista sidonnaisuuksista. Vastauksen perusteella ei voida silti tehdä tulkintaa siitä, toimiiko tarkastushenkilöstö tehtävissään poliittisesti objektiivisesti.

Aihepiiriin jatkokysymys oli, onko vastaajiin ja heidän työtehtäviinsä yritetty vaikuttaa jonkun poliittisen ryhmittymän taholta. Kukaan ei ollut kokenut, että heihin olisi pyritty vaikuttamaan poliittisista intresseistä käsin tietyn puolueen taholta.

Riippumattomuusasetelmia koskevan kysymyssarjan viimeinen kohta koski tarkastajan omaa asennoitumista työnsä riippumattomuuteen ja objektiivisuuteen yleisesti. Viisi vastaajaa koki, että niillä on jokseenkin keskeinen merkitys heidän työssään. Seitsemän vastaajaa koki, että niitä on arvioitava jokaisen tehtävän kannalta erikseen. Kukaan ei kokenut, että riippumattomuudella ja objektiivisuudella ei olisi merkitystä heidän työnsä kannalta. Tämä tutkimustulos osoittaa, että ammattiryhmä tiedostaa olosuhteet, joissa näiltä osin tulisi työskennellä. Suhtautuminen aihepiiriin oli siten myönteinen ja tärkeä.

Tämän riippumattomuutta ja objektiivisuutta koskevan kysymyssarjan keskeisin johtopäätös oli, että kaksoisroolit olivat paikoin hyvinkin merkittävästi työtä haittaava tekijä. Ongelma tiedostettiin, mutta sitä ei erityisesti ollut pyritty päättäjien taholta korjaamaan. Toisaalta tarkastajat olivat vastausten mukaan saaneet tehdä työtään melko rauhassa ilman erityistä painostusta tai muita työtä uhkaavia tekijöitä. Eräitä poikkeamia esiintyi, mutta mikään muu yksittäinen seikka ei noussut yhtä uhkaavaksi tekijäksi kuin sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen tehtävien keskittäminen samalle henkilölle.

Kohderyhmän poliittinen sidonnaisuus oli myös havaittavissa ja väistämättä nostettava esiin johtopäätöksissä. Lisäksi on merkille pantavaa, että riippumattomuuden valvonta oli lähes olematonta sekä tilintarkastusyhteisöiden että tarkastuslautakuntien tahoilta.

3.2.5 Palkkaus

Palkkausta koskevassa osiossa pyrittiin selvittämään, miten ulkoisen tarkastuksen henkilöstön palkkauksen perusteista päätetään, ja onko palkkauksella teoreettisesti riippuvuussuhteita työn tekemiseen. Kysymyksiä oli kaksi, joista ensimmäisessä kysyttiin, kuka päättää vastaajan palkkauksen perusteista ja kenen kanssa vastaaja palkkauksestaan neuvottelee. Jatkokysymyksessä selvitettiin, kuka teknisesti tekee palkkauspäätöksen (esimerkiksi viranhaltijapäätös tai lautakunnan päätös).

Vastauksissa tuli esiin, että kuuden vastaajan palkasta päättää joko tarkastuslautakunta tai ulkoisen tarkastusyksikön esimies. Loput viisi ilmoitti, että palkan perusteet määrittelee sairaanhoitopiirin toimiva johto, joko hallitus tai sairaanhoitopiirin johtaja. Vastaukset palkkapäätöksen teknisestä toteuttamisesta myötäilivät täysin ensimmäistä kysymystä, eli teknisesti päätöksen teki sama taho, joka määritteli sen perusteetkin. Erään vastauksen mukaan peruspalkan päätti hallitus, mutta henkilökohtaiset palkanosat määritteli palvelussuhteen aikana sairaanhoitopiirin johtaja.

Vastaukset osoittivat, että ulkoisen tarkastustoimen henkilöstön palkkauksen perusteiden järjestämistapa on riippumattomuusasetelman kannalta ja kokonaisuutena arvioiden heikko. Lähes puolet (5/11) oli riippuvainen toimivan johdon määrittelemästä palkasta. Tämä asetelma

lisää riskiä siitä, että kohderyhmän työn objektiivisuus heikkenee. Palkkausta koskevista kysymyksistä ei erikseen tutkittu, miten vastaaja arvioi asetelman vaikuttavan työhönsä. Objektiivisuutta käsittelevät tutkimuskysymykset on kokonaisuutena esitelty tutkimuksessa aiemmin.

3.2.6 Vastaajien avoimet kannanotot ja kehittämis ehdotukset

Tämän tutkimuksen kysymyssarjan viimeiset kohdat koskivat yleisiä kannanottoja ja kehittämisehdotuksia tarkastustehtävien riippumattomuudesta. Avoimissa vastauksissa oli mahdollista tuoda esiin kaikenlaisia näkemyksiä, jotka koskivat esimerkiksi toiminnan järjestämistä vasta johtuvia haasteita, epäkohtia ja kehittämistarpeita.

Useat vastaajat ilmoittivat haasteiksi ja uhkiksi jo tutkimuksessa aiemmin mainittuja ongelmalliseksi koettuja asetelmia. Esimerkiksi johdon tuleminen liian tutuksi ja palkkauksen perusteista päättäminen olivat seikkoja, jotka vaatisivat vastaajien mukaan muutosta. Lisäksi kaksoisroolit mainittiin avoimissa vastauksissa useampaan kertaan. Kaksoisrooleja koskevista vastauksista tuli esiin uutena asiana myös ajan puute.

- *”Jaettu toimenkuva ulkoisen ja sisäisen tarkastuksen välillä. Ulkoinen tarkastus tulee erottaa organisatorisesti ja henkilötasolla sisäisestä tarkastuksesta.”*
- *”Tarkastuslautakunnalla tulisi olla omaa henkilökuntaa, joka ei tee muuta. Suurin ongelma tällä ajan puute. Työaika ei tahdo riittää kahden eri tehtävän hoitamiseen.”*
- *”Niissä sairaanhoitopiireissä, joissa ei ole kokonaan ulkoisen tarkastuksen viranhaltijoita, tähän pitäisi kiinnittää huomiota. Kaksoisroolit tulisi lopettaa. Tarkastuksen ja arvioinnin viranhaltijoiden tulee olla kaikilta osin valtuuston/tarkastuslautakunnan alisia ja käytettävissä.”*
- *”Keskeisin haaste on se, että omalla osallani tehtäviini kuuluu muutakin kuin ulkoisen tarkastuksen tukeminen. Miten nämä tehtävät vievät aikaa? Mikäli joudun ulkoisessa tarkastuksessa tarkastamaan sairaanhoitopiirin johtoa, joudun tarkastamaan esimieheni toimia.”*

- *”Palkanmaksaja on sama sairaanhoitopiiri kaikilla. Sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen tehtävien sekoittaminen. Tarkastuslautakunta ja valtuusto vaihtuu neljän vuoden välein, mutta toimiva johto on ja pysyy pidempään. Tarkastuksen henkilöstöllä ei ensisijainen tehtävä ole miellyttää toimivaa johtoa, kuten on monella muulla samalla tasolla toimivien laita.”*

Talousarvion suuruus ja asiakassuhteen jatkuvuuden varmistaminen tulivat esiin seuraavissa vastauksissa:

- *”asiakassuhteen jatkuvuuden varmistaminen voi heikentää kannanottoja”*
- *”Teoriassa tarkastustoimen talousarvion kutistaminen voi heikentää tarkastustoimen riippumattomuutta.”*

Asiakassuhteen jatkuminen liittyi tilanteeseen, jossa saman ulkoisen tarkastajan työpanosta oli osittain myyty toiselle sairaanhoitopiirille. Ostajaosapuolena toimiva sairaanhoitopiiri voisi halutessaan ostaa työpanoksen jostakin toisesta sairaanhoitopiiristä, jos arvioinnin tulokset eivät miellytä. Jälkimmäinen vastaus talousarvion kutistamisesta sen sijaan on tulkinnanvarainen. Vastauksella tarkoitettaneen tarkastustoimen henkilöstön motivaation heikkenemistä, kun talousarvio pienenee ja vaikuttaa sitä kautta esimerkiksi palkkaukseen tai muihin positiivisiksi koettuihin seikkoihin tai etuihin.

Vastajaat nostivat avoimissa vastauksissaan esiin myös ongelmia, joka muodostuvat ulkoisen tarkastustoimen suhteesta poliittiseen johtoon:

- *”Ltk:n pj:n ja jäsenten näkemykset voivat vaikuttaa siihen mitä arviointikertomukseen laitetaan, eli se ole (eikä saakaan olla) vain virkamiehen näkemys. Ulkoinen tarkastus voisi toimia virkavastuulla ja raportoida valtuustolle. Miksi sen pitää olla (poliittisen) tarkastuslautakunnan alainen? Ei valtuusto pysty näkemään arviointikertomuksesta mikä on ns. riippumattoman valmistelijan näkemys ja mikä on lautakunnan näkemys (koska ne on yhteen sovitettu arviointikertomuksessa)”*

- *”Valtuuston ja tarkastuslautakunnan kyvyttömyys hoitaa tehtäväänsä. Valtuustolla on valta ja voima päättää ulkoisen tarkastuksen järjestämisestä. Tarkastuslautakunta tulisi lopettaa.”*
- *”SHP:n johdon painostus ja poliittiset kompromissit toimivan johdon ja luottamushenkilöiden välillä, mukaan lukien tällöin ääritilanteissa myös tarlan jäsenet/jäsenistö (toki harvinaista, mutta tällaista sattuu...)”*
- *”Luottamushenkilöiden huono tuntemus/osaaminen sisäisen ja ulkoisen ja valvonnan eroista voi edistää ”vääränlaisten” arviointipainotusten suosimista arviointi- ja työohjelmissa (koetaan edelleen että tarlan rooli on valvoa väärinkäytöksiä tms).”*

Edellä siteeratuissa esimerkeissä tulevat ilmi poliittisen näkemyksen (sairaanhoitopiirin valtuusto ja tarkastuslautakunta) ja objektiivisen ulkoisen virkatehtävänä toteutettavan tarkastuksen yhteensovittamisen haasteet. Arviointikertomus on asiakirja, josta ei voida tulkita, mikä on viranhaltijan tuottamaa ja mikä lautakunnan tuottamaa arviointia. Perinteisesti viranhaltijat toimivat kyseessä olevan lakisääteisen asiakirjan valmistelijoina, mutta koska arviointikertomus on tarkastuslautakunnan työn vuosittainen tuotos, on siinä tultava esiin valtuuston asettamien tavoitteiden mukaisesti lautakunnan näkemys toiminnan onnistumisesta vuosittain. Vastauksista voitiin siten tehdä tulkinta, että viranhaltijanäkökulmasta asetelma oli haasteellinen. Viranhaltijat tekevät tarkastusta ja arviointia ympärivuotisesti, mutta lautakunnan mahdollisuudet ovat suhteessa rajatut. Kehittämisehdotuksina esitettiin muun muassa seuraavaa:

- *Tarkastuksen viranhaltijoille olisi taattava erityisen turvattu asema esimerkiksi organisaatiouudistuksissa. Rahoituksen riippumattomuus on myös tärkeää.”*
- *”Mahdolliset riippuvuudet ja sidonnaisuudet tulee pyytää ilmoittamaan jo virkamiehiä yksikköön valittaessa ja tietojen tulisi olla julkisia. Arvioinnin ja tarkastuksen menetelmien kehittyminen ja etenkin läpinäkyvyys siinä määrin kuin se on mahdollista.”*
- *”Isommat yhteistyöorganisaatiot eräissä tapauksissa parantavat riippumattomuutta varmasti. En tarkoita yo-shp:jä, joissa volyymit ja yksiköiden koko*

ok, mutta pienten yksittäisten tarkastusyksiköiden kannattaisi miettiä fuusioitumista jonkun läheisen shp:n tarkastusfunktion kanssa. Näinhän on tehty mm. X-sairaanhoidopiirin osalta. Tällöin voitaisiin myös arvioinnin vaikuttavuutta kehittää ja parantaa yhteisproduktioiden kautta. ILMAN eo. virallisuonteista fuusioitumista voitaisiin myös shp:n kesken sopia yhteisistä arviointitehtävistä/osa-alueista, jolloin myös riippumattomuutta eräiltä osin voidaan kehittää.”

Valtuusto päättää kuntayhtymän vuosittaisesta talousarviosta. Ulkoisen tarkastustoimen talousarvio ja rahoituksen riippumattomuus tulisivat olla oma kokonaisuutensa, johon toimiva johto ei voi vaikuttaa. Edellä eräissä esimerkissä mainittiin kuitenkin ”*johdon painostus ja poliittiset kompromissit toimivan johdon ja luottamushenkilöiden välillä*”. Tulkinnanvaraisesti nämä ”kompromissit” voivat olla omiaan vaikuttamaan myös ulkoisen tarkastustoimen talousarvioon.

Vain yhdessä vastauksessa tuli esiin tyytyväisyys nykytilanteeseen:

- *”En näe olennaisia kehittämistarpeita riippumattomuuden parantamiseksi. Nykytilanne on hyvä. Jos oikein saivarrellaan, niin tarkastuslautakunta voisi päättää tarkastustoimen henkilöstön palkkauksesta, jotta johdolla ei olisi teoreettista mahdollisuutta palkkakehityksen avulla säätää tarkastajien epäkohtiin puuttumiskynnystä tai vaikuttaa kyvykkäiden tarkastajien hakeutumiseen/pysymiseen ulkoisen tarkastuksen tehtäviin/tehtävissä.”*

Vastauksessa mainittu kyvykkäiden tarkastajien hakeutuminen muihin tehtäviin lienee kuitenkin mahdollista aina, kun henkilö ei ole tyytyväinen palkkaukseensa suhteessa työtehtäviin ja tuloksiin. Vaikka palkkauksen olisi tutkimustulosten mukaan perusteltua olla tarkastuslautakunnan tai ulkoisen tarkastuksen yksikön itse määrittelemä, voi palkka silti muista syistä olla epämotivoiva ja aiheuttaa hakeutumista muiden työnantajien palvelukseen.

Tämä avointen kannanottojen ja kehittämis ehdotusten osuus osoitti, että epäkohdat ja kehittämiskohteet ovat pääpiirteittäin edelleen niitä samoja, joita tutkimuksessa on aiemmin useasti noussut esiin. Erityiset, tärkeimmät kannanotot, liittyivät tarkastuslautakunnan kyvyttömyyteen toteuttaa tehtäväänsä maallikkopohjalta. Tutkimustuloksia pohditaan ja arvioidaan perusteellisemmin seuraavassa luvussa.

4 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämä tutkimus kohdistui Suomen sairaanhoitopiirien kuntayhtymien tarkastuslautakuntien alaisen ulkoisen tarkastustoimen henkilöstön riippumattomuuteen. Tutkimus rajattiin koskemaan ainoastaan sitä henkilöstöä, joka toimi tutkimushetkellä sairaanhoitopiirien omilla palkkalistoilla. Riippumattomuusasetelma ja sen merkitys osana julkisen sektorin varainkäytön valvontaa on kuvattu tutkimuksen luvussa 2. Peruslähtökohtina tutkimuksessa olivat sekä Suomen lainsäädäntö että kansainväliset tilintarkastusalan ammattistandardit sekä aiempi, tosin julkisen sektorin osalta verraten vähäiseksi todettu, riippumattomuutta sivuava tutkimuskirjallisuus.

Tutkimuskysymyksiä oli kaksi: 1) ”Onko tarkastuslautakunnan alaisen ulkoisen tarkastustoimen henkilöstö sairaanhoitopiireissä riippumaton ja objektiivinen suorittaakseen sille määritellyä tehtävää”, ja edelleen 2) ”mitkä ovat keskeisimmät riippumattomuutta ja objektiivisuutta vaarantavat tekijät?”.

Tutkimuksessa kohderyhmä, ulkoisen tarkastuksen henkilöstö, kuvattiin päämies-agenttiteorian mukaan agentiksi, joka toimii päämiesten, eli kuntayhtymän valtuuston ja tarkastuslautakunnan sekä sen valitseman vastuunalaisen tilintarkastajan apuna. Agentin toiminnalle määriteltiin olettamuksia muun muassa puolueettomuuteen, luottamukseen ja objektiivisuuteen liittyen. Ulkoisen tarkastuksen henkilöstö perinteisesti suorittaa sairaanhoitopiiristä riippuen vaihtelevasti sekä tilintarkastajan työohjelman mukaista tilintarkastusta että valmistelee tarkastuslautakunnan arviointia. Painotukset ja työnkuvat vaihtelivat tutkimuksessa jonkin verran sairaanhoitopiireittäin. Johtopäätöksissä kohderyhmästä käytetään termejä ”ulkoinen tarkastus”, ”tarkastustoimi” ja tarkastaja”.

Lähtökohtaisesti tämän tutkimuksen päätelmät perustuvat olettamukseen siitä, että vastaajat olivat korkeasti koulutettuja ammattihenkilöitä, joiden voidaan olettaa olevan alansa asiantuntijoita. Tutkimuksessa kaikki vastaajat olivat ylemmän korkeakoulututkinnon suorittaneita. Tilintarkastuksesta ja arvioinnista osaltaan vastaava tarkastustoimi on siten saanut sellaisen koulutuksen, jonka myötä se ei ole voinut välttyä lainsäädännön ja tilintarkastusalan velvoittavilta ja yleisesti hyväksytyiltä periaatteilta, joita sovelletaan osittain myös arvioinnissa. Erityisesti riippumattomuuden käsite tulisi olla tälle ammattiryhmälle selvä. Kyselyn vastauksissa ei esiintynyt viitteitä siitä, että käsite olisi jollekin vieras, joten tulkinnanvaraisten vastausten määrä oli kyselyssä kautta linjan hyvin vähäinen.

Kuntalain merkitystä ei voida tutkimuksessa sivuuttaa. Se on paitsi velvoittava, myös tutkimuksen mukaan hyvin keskeinen normi tarkastustoimen työssä. Kuntalaki itsessään ei kuitenkaan sisällä minkäänlaista ohjeistusta siitä, millaista on riippumaton tai objektiivinen ulkoinen tarkastus. Käsitteet ovat periaatteessa velvoittavia, mutta käytännön selitystä niille saa hakea joko kansainvälisistä tilintarkastusalan ammattistandardeista tai muutoin yleisestä ymmärryksestä. Tilintarkastuslakikaan ei erityisesti määrittele, mitä riippumattomuudelta lopulta edellytetään. Myös ulkoisen tarkastustoimen henkilöstö tunnusti – ja tunnisti – suurelta osin myös edellä mainittujen normien soveltuvuuden ja käytön työssään. Ammattistandardien tuntemus on kuitenkin todennäköisesti hankittu tutkinnon suorittamisen yhteydessä sekä ammattiryhmän täydennyskoulutuksessa, eikä standardien tuntemukselle oletettavasti kohdistu ulkoista painetta ainakaan kuntasektorilla.

Tutkimuksen alussa todettiin, että myös tilintarkastuslaki on yleisesti ammattiryhmän keskuudessa sovellettava ”yleislaki”, jossa sivutaan kansainvälisiä ammattistandardeja. Tuloksissa sen soveltuvuus nousi samaan arvoon kuin julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Riippumattomuussääntelystä voidaan kaikkiin mainittuihin normeihin perustuen todeta, että se koskee koko ammattikuntaa huolimatta siitä, toimitaanko julkisella vai yksityisellä sektorilla. Edelleen ISA-standardien soveltaminen työelämässä julkisella sektorilla perustuu oletettavasti pitkälti ulkoisen tarkastuksen henkilöstön omaan ammattitaitoon ja aktiivisuuteen.

Tämän tutkimuksen osalta ainoastaan ISA-standardeissa määriteltiin, mitä riippumattomalla ja objektiivisella tarkastuksella aidosti tarkoitetaan. Tästä huomiosta johtuen on merkille pantavaa, että kansainväliset tilintarkastusalan ammattistandardit, niiden tunnettuudesta huolimatta, ovat verraten suojatusti saatavilla. Niihin viitataan, niitä sovelletaan ja niistä keskustellaan, mutta niiden omistusoikeudet ovat yksityisen puolen tilintarkastusalan KHT-yhdistyksellä, ja ne ovat saatavissa vain maksullisena. Näin ollen kyseisten standardien sivuuttaminen voikin olla tarkastajille helppoa, ja erityisesti riippumattomuutta ja objektiivisuutta koskeva yleisvelvoite saattaa jäädä pinnalliseksi. Mikäli standardit tulisivat esimerkiksi yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastuksen lainsäädännön yhtenäistymisen myötä myöhemmin myös julkista sektoria velvoittaviksi, olisi niiden yleistä saavutettavuutta merkittävästi parannettava.

Kohderyhmän työtä ohjaavat käytännössä siis myös tilintarkastuslaki ja kansainväliset ammattistandardit, vaikka laki velvoittaa noudattamaan ainoastaan julkisen hallinnon hyvää tilintarkastustapaa. Näkemys normiperustan tärkeydestä ja sovellettavuudesta työssä vaihteli amma-

tissa kehittymisen myötä. Kuntalain keskeisyys oli omaa luokkaansa jokaisessa vastaajaryhmässä. Sen sijaan pitkään alalla työskennelleet painottivat enemmän julkisen sektorin hyvä tilintarkastustapaa sinä, missä nuoremmat näkivät tilintarkastuslain edellä mainittua keskeisempänä normina. Näkemyserot selittynevät osittain myös sillä, että opinnoissa on keskitytty enemmän tilintarkastuslakiin, ja varsinainen kuntasektorin tarkastus tulee säädöksineen tutummaksi vasta työelämässä. Standardien kritisointia esiintyi tutkimuksessa ainoastaan JHTT-tutkimuksen suorittaneiden osalta. Koostaessa vastauksia tutkimusongelmaan on lopulta kuitenkin selvää, että ulkoisen tarkastustoimen henkilöstö on eri normien kautta hyvin perillä siitä, mitä on riippumattomuus ja objektiivisuus julkisen sektorin tarkastustyössä. Tutkimuksen teoriaosuudessa todettiin, että riippumattomuussääntely on yhtenäistä koko ammattiryhmälle, ja tutkimustulokset tukevat tätä väittämää.

Tutkimustulokset osoittivat, että sairaanhoitopiirien ulkoinen tarkastustoimi ei kokonaisuutena arvioiden toimi täysin riippumattomana tehtävässään. Tuloksissa ei ilmennyt merkittäviä puutteita objektiivisuuteen liittyen, vaan painopiste oli nimenomaan riippumattomuusasetelmissa, pääasiassa toiminnan järjestämistavoissa. Vakituksessa palvelussuhteessa tarkastuskohteessa toimiessa ei ole täysin mahdollista saavuttaa normien ja standardien mukaista riippumattomuutta, eivätkä kaikki standardeissa sovellettavaksi asetetut varotoimet käytännössä tule kyseeseen. Osa riippumattomuushaasteista – ja mahdollisesti myös objektiivisuushaasteista – sen sijaan selittävät kohderyhmän omat valinnat, joihin sekä tarkastajan itse että tarkastajan päämiehen tai tarkastajaa juridisesti valvovan tahon olisi mahdollista vaikuttaa. Tutkimuksen valossa on siis tulkittava, että osa riippumattomuutta uhkaavista tekijöistä on käytännössä hyväksyttävä, ja osaan taas tulisi kiinnittää erityistä huomiota.

Sairaanhoitopiireissä oli jonkin verran ohjeistusta riippumattoman ulkoisen tarkastustoimen järjestämiseksi. Sääntöjä olivat lähinnä hallintosäännöt ja tarkastussäännöt. Ohjeistus ei tutkimuksen mukaan kuitenkaan ollut yhtenäistä, joistakin sairaanhoitopiireistä se puuttui kokonaan. Ohjeet sisälsivät lähinnä mainintoja siitä, että ulkoinen tarkastus on järjestettävä toimivasta johdosta riippumattomaksi. Samaan aikaan tutkimuksen kenties merkittävin havainto ja epäkohta, tarkastajien kaksoisroolit, olivat kuntayhtymien ohjeistuksista huolimatta paikoin sallittuja. Kaksoisroolien ongelmallisuus todistettiin tutkimuksessa hyvinkin konkreettisesti. Sisäiseen ja ulkoiseen tarkastukseen jaetussa työnkuvassa sama tarkastaja teki työtä sekä toimivan johdon että tarkastuslautakunnan alaisuudessa. Sekä tutkimuskirjallisuus että normit ovat kaikilta osin asetelmaa vastaan. Oman työn tarkastamisen uhka konkretisoitui ja ulkoisen tarkastuksen puolelta tehtävä työ hankaloitui.

Kaksoisroolin asetelma on paitsi kiusallinen, myös omiaan heikentämään sekä sisäisen että ulkoisen tarkastuksen laatua ja ulkoista uskottavuutta. Yhdistäminen on lisäksi tarkastajan ajankäytön kannalta haasteellista. Edelleen on merkille pantavaa, että asetelmaa ei liene valtakunnallisesti kritisoitu siinä määrin, että sitä olisi purettu. Ulkoisen tarkastuksen tulisi tiukoista kuntatalouden resursseista huolimatta olla järjestetty omana toimintonaan ja sisäinen omanaan. Taloudellisesta näkökulmasta voisi myös arvioida, että toimivan johdon intressi on myös säästää työpanoksissa, eikä se välttämättä tule ajatelleeksi jaetun työnkuvan ongelmaa edes organisaation maineen hallinnan kannalta. Kaksoisroolin vastustaminen tulisikin olla ensisijaisesti tarkastustoimesta lähtöisin olevaa toimintaa. Herää myös kysymys, voidaanko ylipäätään lainkaan keskustella riippumattomasta, julkisen varainkäytön ulkoisesta valvonnasta, jos lähes puolet ammattiryhmästä joutuu toimimaan eritasoisten paineiden alla kaksoisroolissa. Sairaanhoidopiirien omiin, ulkoisen valvonnan järjestämistapaa koskeviin sääntöihin, tulisi kiinnittää enemmän huomiota.

Tämän tutkimuksen perusteella myös tilintarkastusyhteisöille voidaan osoittaa kritiikkiä riippumattomuusasetelman varmentajana, jos tarkastushenkilöstö osallistuu tilintarkastajan työohjelman toteuttamiseen. Tutkimuksessa ilmeni, että jopa kaksoisroolissa olevan tarkastajan on ollut mahdollista tehdä ulkoista tarkastusta ilman, että minkäänlaista keskustelua on käyty vastuunalaisen tilintarkastajan kanssa. Myöskään tarkastuslautakunta riippumattomuuden valvojana ei saanut tutkimuksessa merkittävää painoarvoa. Koko asetelma sairaanhoidopiireissä vaikuttaisi olevan kauttaaltaan heikohkon ulkopuolisen valvonnan alla.

JHTT-auktorisoitujen tilintarkastajien työtä valvotaan säännöllisellä laaduntarkastuksella. Sen yksi osa-alue on riippumattoman toiminnan varmistaminen. Tutkimustulosten mukaan laadunvalvontaan on sisältynyt riippumattomuuden arviointia, mutta sairaanhoidopiirien osalta sen merkitys lienee jäänyt osittain muodollisuudeksi. Ainakaan se ei ole ollut riittävän tehokas väline edesauttamaan tutkimuksessa esiintyneiden riippumattomuutta koskevien ongelmien purkamisessa. Tutkimuksessa ei kysytty, ovatko JHTT-auktorisoidut vastaajat varmistaneet alaisensa organisaation riippumattomuutta tai sidonnaisuuksia.

Toisaalta on kuitenkin todettava, että tutkimuksen kohteena oleva ammattiryhmä ei palvelusuhteessa sairaanhoidopiiriin työskentele lakisääteisesti vastuunalaisena tarkastus- ja arviointityössään. Tilintarkastuksesta vastaa ammatillisesti JHTT-yhteisö ja arvioinnista tarkastuslautakunta. Tämä näyttäisi mahdollistavan poikkeamia ja vapaampaa ajattelua myös riippumattomuusajattelun osalta. Esimerkiksi poliittinen sitoutuminen on eräällä tapaa mahdollista, ja sitä

esiintyikin tutkimuksessa merkittävässä määrin – erityisesti, jos tavoitetilaksi asetettaisiin nol-latoleranssi.

Toisaalta kunnallishallinnon tarkastukseen ovat oletettavasti hakeutuvat sellaiset henkilöt, joilla on aito kiinnostus kunnallistaloutta ja -hallintoa kohtaan. Tarkastustehtävät ovat arvostetuja – ja eräällä tavalla myös vaikutusvaltaisia – positioita. Tästä syystä on inhimillistä, että samoilla henkilöillä on halua vaikuttaa kuntatalouden ilmiöihin myös politiikan kautta. Sairaanhoidopiireissä oman intressin tavoittelun uhka kuitenkin ”hävinnee” laajempaan massaan, kun kuntayhtymä koostuu useista jäsenkunnista. Peruskunnassa oma poliittinen suuntautuminen ja toiminta voisi olla verraten kyseenalaisempaa.

Kun kyseeseen tulee merkittävimiksi ongelmiksi nousseet seikat, kuten kaksoisroolit, poliittinen toiminta sekä toimiva johto palkan määrittelijänä, voidaan todeta, että normit, organisaatioiden sisäiset ohjeet ja tarkastustoimeen päämiehen taholta kohdistuva ulkoinen valvonta eivät ole nykyisellään riittäviä. Tutkimus osoitti, että tarkastustoimi on itse keskeisimmässä roolissa riippumattomuuden ja objektiivisuuden varmentamisessa omassa työssään. Tarkastajien itsearviointi oli säännöllistä, ja eräitä työjärjestelyjä oli tehty riippumattomuuden takeeksi. Tarkastajilla on yleisesti ottaen silti vain rajatut mahdollisuudet varotoimien tekemiseksi toiminnan järjestämistavasta johtuen. Toimeksiannoista kieltäytyminen on hankalaa, jos korvaavaa tekijää ei ole. Palkkauskysymyksiä ei voi palvelussuhteesta kuntayhtymään johtuen täysin ratkaista nykyisessä järjestämistavassa: palkka tulee tarkastuskohteelta joka tapauksessa. Sen sijaan huomiota tulisi kiinnittää siihen, kuka palkan määrittelee. Ulkoisen tarkastuksen henkilöstön palkkion määrittäminen tulisi olla täysin tarkastuslautakunnan vastuulla siinä, missä talousarvionkin. Jos näin ei ole, konkretisoituu oman intressin uhka, ja objektiivisuus työssä saattaa heikentyä. Palkka ja sen kehityspäätökset tulisivatkin määritellä jo ennen palvelussuhteen muodostamista.

Tarkastuslautakunnan alaista henkilöstöä on sairaanhoitopiirien lisäksi myös isoimmissa kaupungeissa. Toiminto on merkittävä osa ulkoisen varainkäytön valvontaa lakisääteisen tilintarkastuksen ja tarkastuslautakunnan arvioinnin lisäksi. Tarkastustoimen saattaminen entistä riippumattommaksi edellyttäisi sekä organisaatioiden omien sääntöjen että lainsäädännön terävöittämistä. Edelleen kuntayhtymien koko ulkoisen valvonnan organisaation tulisi säännöllisesti yhdessä suorittaa riskiperusteista itsearviointia. JHTT-yhdistyksen laatulautakunnan asettamat julkishallinnon hyvän tilintarkastustavan riippumattomuusperiaatteet eivät ole tutkimuksen valossa täysin toteutuneet.

Erikoissairaanhoidon ja koko terveydenhuollon järjestämistapaan tulevaisuudessa mahdollisesti kohdistuvat muutokset ovat ajankohtia, jolloin ulkoiseen valvontaan kohdistuvia organisaatiomuutoksia voi olla helpompi toteuttaa. Tätä tutkimusta tehdessä ”sote-keskustelu” sai eräänlaisen päätöksen. Valtakunnallista poliittista keskustelua seurattaessa on ilmeistä, että muutoksia terveydenhuollon järjestämistapaan on kuitenkin tulossa. Julkisen varainkäytön valvonnan riippumattomuuskeskustelua olisi syytä jatkaa taukoamatta, jotta jatkossa voitaisiin edelleen parantaa sen aukottomuutta ja uskottavuutta.

Ulkoisen valvonnan uskottavuus lähtee pitkälti ammattiryhmästä itsestään. Ulkoisen valvonnan epäkohdat ja ”sattuneen vahingot” huomattaneen kuntalaisten keskuudessa helpommin kuin toimintaa ohjaavien normien sisältö. Myös kuntaorganisaatioiden ja -päättäjien tulisi ymmärtää ulkoisen tarkastuksen ja arvioinnin toimintojen merkittävä rooli paitsi riippumattomana ja objektiivisena julkisen varainkäytön valvojana ja laadunvarmistajana, myös yhtenä organisaation mainetta ja uskottavuutta kohentavana menestystekijänä.

5 LÄHTEET

Kirjallisuus ja tieteelliset artikkelit

Alakare, S, Koskinen, H, Reinikainen, T, Sedig, R, Simola, A-M., 2008
Uusi tilintarkastuslaki: säännöksistä käytäntöön. KHT-media, Helsinki

Blann, Stephen W., 2012
Auditor independence in the Public Sector, Revisited, Government Finance Review. August

Damai, Nasution, 2013
Essays on auditor independence. Åbo Akademi, School of Business & Economics

Eisenhardt, Kathleen, 1989
Agency Theory. An Assessment and Review. Academy of Management Review 1989. Vol 14, N:ro 1.

Hirsjärvi, S, Remes, P, Sajavaara, P., 2004
Tutki ja kirjoita. Tammi.

Honka, M, Porokka-Maunuksela R, Säilä, E., 2001
Kunnan hallinto, talous ja valvonta. Oy Edita Ab, Helsinki

Horsmanheimo, P., Steiner, M., Kaisanlahti, T., 2007
Tilintarkastuslaki, kommentaari. WSOYpro

Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry., 2006
Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa. Edita Prima, Helsinki

Kankaanpää, J, Oulasvirta, L, Wacker, J., 2007
Finanssivaltio-oikeus. Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta. Talentum

KHT-yhdistys, 2013
Kansainväliset tilintarkastusalan standardit. Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille ja kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluontoista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2013 / International Federation of Accountants. Käännös: KHT-yhdistys. KHT-Media, Helsinki

Kotimaisten kielten keskus, 2012
Kielitoimiston sanakirja. 3. uudistettu painos. Kotimaisten kielten keskuksen julkaisuja 170. Edita Prima Oy, Helsinki

Meklin, Pentti, 2009
Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja teoksessa *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Toim. Heiskanen, J., Kihn, L., Näsi, S. Tampere University Press, Tampere

Meklin, P., 2001
Tavoitteiden saavuttamisen arviointi kuntataloudessa kokoomateoksessa Tulos, normi, tilivelvollisuus. Toim. Myllymäki, A, Vakkuri, J. Tampere University Press, Vammalan kirjapaino

Miettinen, J., 2004

Milloin ystävänpalvelus muuttuu karhunpalvelukseksi? julkaisussa *Tilit Tarkastukseen vai tarkastajat tilille?* Sanomalehtiyliopisto, Vaasan yliopisto

Ryynänen, A., 2001

Tarkastuslautakunta valtuuston apuelimenä. Valtuuston aseman vahvistamista vai kuntien valtionvalvonnan kunnallistamista? kokoomateoksessa Tulos, normi, tilivelvollisuus. Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin. Toim. Myllymäki, A; Vakkuri, J. Vammalan kirjapaino

Saarikivi, M., 1999

Tilintarkastajan riippumattomuus. Helsinki School of Economics and Business Administration

Sarja, M., 1999

Tilintarkastajan riippumattomuus. Edita, Helsinki

Sinervo, Lotta-Maria, 2011

Kunnan talouden tasapaino monitulkintaisena ilmiönä. Tampereen yliopistopaino Oy, Tampere

Virtanen, Petri, 2007

Arviointi. Arviointitiedon luonne, tuottaminen ja hyödyntäminen. Edita Prima Oy, Helsinki

Sähköiset lähteet:

Euroopan Komission kertomus neuvostolle ja Euroopan parlamentille

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/HTML/?uri=CELEX:52013DC0114&from=EN>

HE 194/2006 Hallituksen esitys Eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi. <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2006/20060194>

HE 268/2014 Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi <https://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2014/20140268#idp4548896>

Kunnat.net

<http://www.kunnat.net/fi/kunnat/sairaanhoitopiirit/Sivut/default.aspx>. Viitattu 15.1.2015.

Kunnat.net

<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/tarkastus/tarkastuslautakunta-tilintarkastus/tarkastuslautakunta-tehtavat/Sivut/default.aspx>. Viitattu 19.4.2015.

Terveiden ja hyvinvoinnin laitos 2015:

<https://www.thl.fi/fi/tilastot/tilastot-aiheittain/sosiaali-ja-terveydenhuollon-talous/terveydenhuollon-menot-ja-rahoitus> (viitattu 3.6.2015)

Valtiovarainministeriö, *Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuslautakunta* osoitteessa <http://vm.fi/jhtt-lautakunta>. Viitattu 17.6.2015.

Virallislähteet:

Erikoissairaanhoitolaki, 1.12.1989/1062.

Kuntalaki, 17.3.1995/365.

Suomen perustuslaki, 11.6.1999/731.

Tilintarkastuslaki, 13.4.2007/459.

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (1.4.1999/467)

Hallintolaki 6.6.2003/434.

LIITE 1

Kysymyslomake

Tarkastuslautakunnan alaisen ulkoisen tarkastustoimen henkilöstön riippumattomuus sairaanhoitopiireissä, pro gradu -tutkimus

Hyvä kollega,

tämä kysely on osa pro gradu -tutkimustani Tampereen yliopistossa, tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelmassa. Otin osaan teistä yhteyttä varmistaakseni aiheen mielekkyyden ja vastausten saannin. Aihe on osoittautunut tärkeäksi muun muassa ammattiryhmämme riippumattomuuden, uskottavuuden ja työn objektiivisuuden kannalta. Toivon tutkimukseni tuovan sairaanhoitopiirien ulkoiseen tarkastukseen ja arviointiin osallistuville konkreettisesti jotakin sellaista, joka voisi hyödyttää toiminnan organisoinnissa entistä riippumattomampaan suuntaan.

*Pyydän kohteliaasti pohtimaan vastauksissanne asioita **mahdollisimman avoimesti riippumattomuuden ja objektiivisuuden näkökulmista**. Vastaaminen tapahtuu **nimettömästi**. Tutkimustulosten raportoinnin toteutan siten, että vastaajan sairaanhoitopiiri tai henkilöllisyys eivät ole tunnistettavissa.*

Vastaamiseen kuluu aikaa noin 15 – 40 minuuttia. Toimitan myöhemmin teille valmiin tutkimukseni ja halutessanne esittelen sitä jossakin yhteisessä foorumissa.

Tutkimusterveisin!

*Kirsi Pelvola
Tampereen yliopisto
Johtamiskorkeakoulu
Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma
pelvola.kirsi.m@student.uta.fi
puh. 050 529 8288*

*Kirsi Pelvola
Pirkanmaan sairaanhoitopiiri
Ulkoisen tarkastuksen yksikkö
kirsi.pelvola@pshp.fi
(opintovapaalla 16.8. saakka)*

1. TAUSTATIEDOT

1.1 Vastaajan koulutustausta

- ☐ Ylempi korkeakoulututkinto, mikä
- ☐ Alempi korkeakoulututkinto, mikä
- ☐ Muu, mikä

1.2 Vastaajan auktorisointi

- ☐ Ei auktorisointia
- ☐ JHTT
- ☐ Muu, mikä

1.3 Toimiminen sairaanhoitopiirin ulkoisen tarkastuksen tehtävissä vuosina

- ☐ Alle 1 vuotta
- ☐ 1-5 vuotta
- ☐ 5-10 vuotta
- ☐ Yli 10 vuotta

2. TYÖNKUVA JA TYÖJÄRJESTELYT

2.1 Kuinka monelle eri sairaanhoitopiirille teet ulkoista tarkastusta?

- ☐ Teen 100 prosenttia työajastani yhdelle sairaanhoitopiirille
- ☐ Työpanostani on jaettu toiselle sairaanhoitopiirille

2.2 Onko Sinulla kaksoisrooli yhden ja saman sairaanhoitopiirin sisällä?

- ☐ Teen työtä vain tarkastuslautakunnan ja/tai tilintarkastajan alaisuudessa ulkoisena tarkastajana
- ☐ Teen työtä sekä ulkoisena että sisäisenä tarkastajana tai minulla on muu tehtävä saman sairaanhoitopiirin sisällä

2.3 Työtehtäviini kuuluu (rastita tarvittaessa useampi kohta)

- ☐ Tilintarkastajan avustaminen
- ☐ Tarkastuslautakunnan valmistelu- ja/tai arviointitehtävä
- ☐ Muu, mikä?

2.4 Teetkö tarvittaessa tarkastusta tai arviointia sairaanhoitopiirin johdon tai henkilöstön pyynnöstä?

Avoim vastaus

2.5 Kenelle raportoit tarkastuksistasi? (rastita tarvittaessa useampi kohta)

- ☐ Tarkastuslautakunnalle
- ☐ Tilintarkastajalle
- ☐ Toimivalle johdolle
- ☐ Tarkastuskohteelle

3. TILINTARKASTUSALAN NORMIPERUSTA

3.1 Mikä tai mitkä tilintarkastusalan normiperustasta ovat keskeisiä työtäsi ohjaavia lähtökohtia?

Aseta näkemyksesi mukaan tärkeysjärjestykseen (tärkein 4, ei lainkaan relevantti 1)

- ☐ Tilintarkastuslaki
- ☐ Kuntalaki
- ☐ Kansainväliset tilintarkastusalan ammattistandardit (ISA, IIA:n sisäisen tarkastuksen standardit)
- ☐ Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa (JHTT-yhdistys)

3.2 Onko käytössäsi joku muu ohjeistus tai standardi edellisten lisäksi, mikä? *Avoim vastaus*

3.3 Kuinka edellä mainittujen normien soveltaminen käytännössä toteutuu työssäsi? Vastauksessasi voit pohtia esimerkiksi omaa suhtautumistasi normeihin sekä mainittujen normien tuntemusta ja soveltamista käytännön työssä arjessa. *Avoim vastaus*

3.4 Soveltuvatko edellä mainitut normit mielestäsi julkisen sektorin tarkastustyöhön? Näetkö jotakin ongelmia tai puutteita kyseisten normien soveltamisessa julkisen sektorin tilintarkastukseen, millaisia? *Avoim vastaus*

3.5 Sisältyykö sairaanhoitopiirisi tarkastussääntöön tai muuhun vastaavaan ohjeistukseen sääntelyä riippumattomuudesta? Millaista? *Avoim vastaus*

4. TARKASTUS- JA ARVIOINTITEHTÄVIEN TEHTÄVIEN RIIPPUMATTOMUUS

4.1 Riippumattomuuden varmistaminen: Oletko työssäsi joutunut antamaan selvitystä tarkastuslautakunnalle, tilintarkastusyhteisölle tai muille omasta riippumattomuudestasi? (rastita tarvittaessa useampi kohta)

- ☐ Kyllä, tilintarkastusyhteisölle
- ☐ Kyllä, tarkastuslautakunnalle
- ☐ Myös sairaanhoitopiirin johto on tiedustellut riippumattomuuttani
- ☐ Kolmas, työni kannalta ulkopuolinen osapuoli, on tiedustellut tai ottanut kantaa riippumattomuuteeni tai objektiivisuuteeni
- ☐ Kukaan ei ole tiedustellut riippumattomuuttani eikä kyseenalaistanut objektiivisuuttani

4.2 Jos vastasit edellisessä kysymyksessä, että riippumattomuuttasi on tiedusteltu tai arvioitu, miten ja millaisia keskusteluja olet käynyt em. tahojen kanssa ja miksi? *Avoim vastaus*

4.3 Arvioitko itse omaa riippumattomuuttasi ja objektiivisuuttasi?

- ☐ En ole arvioinut
- ☐ Arvioin tapauskohtaisesti
- ☐ Oman riippumattomuuteni arvioiminen on säännöllistä ja jatkuvaa

4.4 Jos olet työssäsi arvioinut omaa riippumattomuuttasi, niin millaisissa tilanteissa? *Avoim vastaus*

4.5 Millaiset tilanteet tai käytännön tehtäväjärjestelyt koet sellaisiksi, että oma riippumattomuutesi saattaa vaarantua? Voit esimerkiksi pohtia ja eritellä tilanteita, joissa koet, että et voi, tai et mielelläsi, tarkasta tiettyä osa-aluetta tai tiettyjen henkilöiden työtä. *Avoim vastaus*

4.6 Kuinka usein arvioit, että riippumattomuutesi tai objektiivisuutesi on vaarantunut esim. tarkastuskohteen liiallisen läheisyyden, painostuksen tai muun toiminnan seurauksena?

- ☐ Useita kertoja kuukaudessa
- ☐ Useita kertoja vuodessa
- ☐ Harvoin
- ☐ Ei koskaan

4.7 Kuvaile sellaiset tilanteet tai olosuhteet, joissa Sinun on vaikea toimia objektiivisesti. *Avoim vastaus*

4.8 Kysymys vain niille, jotka työskentelevät useammassa sairaanhoitopiirissä:

Näetkö työskentelyssä kahdessa sairaanhoitopiirissä riippumattomuuden kannalta joitakin ongelmia, millaisia? *Avoim vastaus*

4.9 Oletko joskus kieltäytynyt jostakin tehtävästä tai ryhtynyt toimenpiteisiin riippumattomuutesi ja objektiivisuutesi säilyttämiseksi? Millaisissa tilanteissa? *Avoim vastaus*

4.10 Oletko kokenut työssäsi painostusta sairaanhoitopiirin toimivan johdon taholta? *Avoim vastaus*

4.11 Oletko kokenut työssäsi painostusta muulta taholta? *Avoim vastaus*

4.12 Oletko poliittisesti sitoutunut?

- ☐ Kyllä
- ☐ En
- ☐ En halua vastata

4.13 Onko Sinuun yritetty vaikuttaa jonkun poliittisen ryhmittymän taholta koskien tarkastustyötäsi?

- ☐ Kyllä
- ☐ Ei

4.14 Millaisen painoarvon annat riippumattomuudelle ja objektiivisuudelle oman työsi kannalta?

1. Ei lainkaan merkitystä
2. Vain vähän merkitystä
3. Se on jokseenkin keskeinen elementti työssäni
4. Riippumattomuus ja objektiivisuus tulee arvioida jokaisen tehtävän kannalta erikseen

9. PALKKAUS

5.1 Kuka päättää palkkauksesi perusteista ja kenen kanssa niistä neuvottelet? *Avoim vastaus*

5.2 Kuka teknisesti tekee palkkapäätöksesi (viranhaltijapäätös)? *Avoim vastaus*

10. MUUT AVOIMET KYSYMYKSET

6.1 Mitkä näkemyksesi mukaan ovat yleisesti ottaen keskeisimmät haasteet ja epäkohdat, jotka vaikuttavat siihen, että sairaanhoitopiirien ulkoisen tarkastuksen henkilöstön riippumattomuus on uhanalainen ja vaarantuu? *Avoim vastaus*

6.2 Kuinka sairaanhoitopiirien ulkoisen tarkastuksen toimintoa tulisi yleisesti kehittää, jotta se voisi olla täysin riippumaton? *Avoim vastaus*

6.3 Tähän voit halutessasi kirjoittaa muut kommenttisi koskien aihepiiriä. *Avoim vastaus*